جامعة جدارا
كلية الدراسات الاقتصادية و الإدارية

Jadara University
College Of Economic
And Adminstration Studies

# أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان : دراسة ميدانية

# The Impact of Providing Internal Auditing Service from Internal Auditing Outsourcing on the Internal Auditing Quality in the Jordanian Corporations , Listed in Amman Stock Market : Field Study

**إعداد :**

**خالد وجيه صادق دردس**

**إشراف :**

**الأستاذ الدكتور حسين دحدوح**

**قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة**

**كلية الدراسات الاقتصادية و الإدارية**

**جامعة جدارا**

**أيار - ٢٠١٠**

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة باللغة العربية وعنوانها " أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ".

دراسة ميدانية

المقدمة من الطالب : خالد وجيه صادق دردس

وأجيزت بتاريخ : 6 / 6 / 2010 م

أعضاء لجنة المناقشة :

| الإسم : | التوقيع |
|---|---|
| 1- الدكتور حسين أحمد دحدوح , مشرفاً و رئيساً , ( أستاذ) | ...................... |
| 2- الدكتور حسين يوسف القاضي , عضواً ( أستاذ) | ...................... |
| 3- الدكتور محمد ياسين رحاحلة , عضواً ( أستاذ مشارك ) | ...................... |

**جامعة جدارا**

**نموذج التفويض**

أنا الطالب خالد وجيه صادق دردس أفوض جامعة جدارا بتزويد نسخ من رسالتي بعنوان " أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان : دراسة ميدانية " للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

**التوقيع ..................................**

التاريخ / /٢٠١٠ م .

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من كانوا عونًا لي

في كل مراحل حياتي

إلى و الدي الغالي رمز العطاء

إلى والدتي نبع المحبة و الحنان

إلى إخواني و أخواتي

إليكم جميعا أهدي هذا الجهد المتواضع مع خالص

محبتي

# شكر وتقدير

الحمدلله رب العاملين ، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء و المرسلين محمد بن عبد الله ، وعلى آله وأصحابه أجمعين .

لا يسعني إلا أن أتوجه بالشكر، و الامتنان ، و العرفان ، و التقدير لأستاذي الدكتور حسين دحدوح على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة ، و ما قدمه من جهد و توجيهات و إرشادات قيمة أسهمت في إنجاز هذه الرسالة ، و إظهارها حيز الوجود .

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأستاذي الدكتور حسين القاضي على دعمه المتواصل أثناء فترة دراستي و أيضا على تفضله بقبول المشاركة بمناقشة هذه الرسالة ، و أتوجه بالشكر والعرفان و التقدير إلى الدكتور محمد رحاحله على تفضله بقبول المشاركة بمناقشة هذه الرسالة كعضو خارجي من جامعة آل البيت.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء هيئة التدريس في كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية الذين لم يبخلوا علي بمعارفهم وخبراتهم ، على وجه الخصوص الدكتور محمد المومني عميد كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية ، و الدكتور عبيد الخفاجي رئيس قسم المحاسبه، و الدكتوره رشا حماده .

كما اتوجه بالشكر والتقدير الى الدكتور عبد الكريم سيد الرفاعي والدكتور محمد البطمه والدكتور جمال الطرايره على ملاحظاتهم القيمه.

الباحث

خالد وجيه صادق دردس

# فهرس المحتويات

## قائمة الجدول

| | | |
|---|---|---|
| ١٢ | المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين . | ٨٢ |
| ١٣ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري و اختبار ( T ) لموضوعية التدقيق الداخلي من وجهة المدققين الداخليين . | ٨٤ |
| ١٤ | المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين . | ٨٥ |
| ١٥ | المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لموضوعية التدقيق الداخلي من وجهة المدققين الخارجيين . | ٨٦ |
| ١٦ | المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً . | ٨٧ |
| ١٧ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً . | ٨٩ |
| ١٨ | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين . | ٩٠ |
| ١٩ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثرالتأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين . | ٩٢ |
| ٢٠ | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات هل يؤثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين . | ٩٣ |
| ٢١ | المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار ( T ) لمعرفة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين . | ٩٤ |

| | | |
|---|---|---|
| ٢٢ | المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً . | ٩٥ |
| ٢٣ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً . | ٩٧ |
| ٢٤ | المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين . | ٩٨ |
| ٢٥ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين . | ١٠٠ |
| ٢٦ | المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين . | ١٠١ |
| ٢٧ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين . | ١٠٢ |
| ٢٨ | المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً . | ١٠٣ |
| ٢٩ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً . | ١٠٥ |

| | | |
|---|---|---|
| ٣٠ | المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار " ت " لأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان . | ١٠٦ |
| ٣١ | الفروقات الجوهرية بين آراء أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان . | ١٠٧ |

# قائمة الملاحق

**أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان : دراسة ميدانية**

**إعداد الطالب خالد وجيه صادق دردس**

**إشراف الأستاذ الدكتور : حسين دحدوح**


**الملخص**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ، و لتحقيق هذا الهدف أجابت الدراسة على الأسئلة التالية :

١- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ؟

٢- هل توجد فروقات جوهرية بين آراء عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق من جهات خارجية في تحقيق جودة التدقيق الداخلي ؟ .

و للتحقيق أهداف الدراسة ، تم تصميم استبانة وزعت على عينتين مكونتين من المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين ، حيث تم توزيع (١٧٩) استبانة بشكل عشوائية على عينتي الدراسة ، و تم استرداد (١٤٤) استبانة على النحو التالي (٦٨) استبانة من المدققين الداخليين ، و (٧٦) استبانة من المدققين الخارجيين ، و علية فإن نسبة الاسترداد قد بلغت (٨٠.٤ %) .

و لتحليل نتائج الدراسة تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل نتائج هذه الدراسة ، و الأساليب الإحصائية الوصفية ، و مقاييس النزعة المركزية مثل الوسط الحسابي ، و مقاييس التشتت مثل الانحراف المعياري ، و اختبار(ت) لاختبار الفرضيات ، و اختبار كرونباخ ألفا لإختبار درجة مصداقية البيانات .

و توصلت الدراسة إلى ما يلي :

١- أن تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية يؤثر بشكل واضح في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان .

٢- عدم وجود فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان .

و قد خلص الباحث في نهاية الدراسة إلى اقتراح مجموعة التوصيات التالية :

١-على الشركات المدرجة في بورصة عمان ، النظر في إمكانية الاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي لها ، لان هذا يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الداخلي .

٢- ربط الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي بشكل مباشر مع لجنة التدقيق ، و مناقشة جميع التحديات التي يمكن أن تحد من عملها ، و أن تقدم لجنة التدقيق بتلك الشركات الدعم الكافي لها أثناء تقديم الخدمة .

**The Impact of Providing Internal Auditing Service from Internal Auditing Outsourcing on the Internal Auditing Quality in the Jordanian Corporations , Listed in Amman Stock Market : Field Study**

**Prepared By : Khaled Wajih Sadeq Dardas**

**Supervised by : Dr. Hussein Dahdouh**

**Abstract**

The objective of this study is to show the impact of internal auditing outsourcing on the quality of internal auditing in Jordanian corporations that are Listed in Amman Stock Market . To achieve this objective , the study attempted to answer the following questions :

1-Does the internal auditing outsourcing on the quality of internal auditing in Jordanian Corporations , Listed in Amman Stock Market .

2-Are there a statisticially of significant differences between the two samples of the study internal auditing outsourcing on the quality of internal auditing in Jordanian corporations listed in Amman Stock Market?

In order achieve the objectives of the study , a questioners has been designed and distributed samples each of which consist of internal auditors and external auditors. Where (179) questioners have been distributed randomly to both sample of the study, (144) questioners returned of which to (68) questioners from internal auditors , (76) exteranl auditors , The percentage of retured questioners ( 80.4%) . The statistic pack age for program (SPSS) Social Science was used to analyze the result, of this study and describe the patterns of descriptive statistic , major of central tendency , like the median , standard deviation , and Finally doing the T test , to test the assumptions and cormbakh alpha test , to test the validity of the data .

**As a result of analyzing data of the study from the points of view of internal auditors and external auditors , the following reslt have been found :**

1- The provision of internal auditing service from outsourcing clearly has an impact on quality of internal auditing in the Jordanian Corportions , Listed in Amman stock market .

2-There are not statifically significatant differences , with respect to between the two sample of study ( $\alpha = 0.05$ ) the impact of internal auditing outsourcing on the quality of internal auditing in Jordanian corporations , Listed in of Amman stock market .

**And has concluded a resarcher at the end of the study of the study to propose aset of recommendations :**

1- The Companies in Jordanian corporations , listed in Amman Stock Market must look at the possibility service of outsourcing internal auditing , because such service leads to improve the quality of internal auditing .

2-Estabilishing a direct link between the particed concerned with which outsourcing internal auditing commitee , and help discussing all the challenges can limit its work , and the auditing committe should provide adequate support to these this service .

# الفصل الأول

## الإطار التمهيدي و الدراسات السابقة

مقدمة .

١- مشكلة الدراسة .

٢- أهمية الدراسة .

٣- أهداف الدراسة .

٤- مصطلحات الدراسة .

٥- فرضيات الدراسة .

٦- الدراسات السابقة .

# الفصل الأول

## الإطار التمهيدي و الدراسات السابقة

### مقدمة

لقد شهدت السنوات الأخيرة من القرن الماضي اهتماماً متزايداً من الشركات في الدول المتقدمة و الدول النامية بوظيفة التدقيق الداخلي ، و تمثل هذا الاهتمام في نواح متعددة ، يأتي في مقدمتها إنشاء إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعم هذه الإدارة بكافة الوسائل المادية ، و البشرية ؛ لكي تتمكن من تحقيق الأهداف المرجوة منها بالكيفية ، والفاعلية المطلوبة ، نتيجة لهذا الاهتمام المتزايد ، فقد مر التدقيق الداخلي بتغيرات جوهرية في نطاقه ، و أهدافه سعياً وراء تحقيق رقابة فاعلة على نشاط الشركة بكافة أقسامها ، و مستوياتها الإدارية ، لتمكنها من تحقيق الأهداف المرجوة منه بالكيفية المطلوبة .

ولعل من أبرز مظاهر التوسع في نشاط التدقيق الداخلي هو أنها تجاوزت المعنى التقليدي الذي يهدف إلى اكتشاف التلاعب ، والاختلاسات ، والأخطاء في القيود المحاسبية والسجلات ، إلى المعنى الحديث الذي يتسم بالطابع الاستشاري والتقييمي ، بهدف تقييم أنشطة الشركة ، واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل الشركة إلى أقصى درجة من الكفاية الإنتاجية .

إن عمليات التطوير والتوسيع في نشاطات وظيفة التدقيق الداخلي لم تكن بمعزل عن رقابة ، وتوجيه معهد المدققين الداخليين الامريكي ( Institute of Internal Auditors) الذي أصدر المعايير لتحكم إجراءات التدقيق الداخلي ، و الذي عمل على التحسين المهني لوظيفة التدقيق الداخلي ، منذ تأسيسه في الأربعينات من القرن الماضي ، كما أخذ هذا المعهد على عاتقه مهمة تطوير قواعد السلوك المهني ، ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق

الداخلي ، كما أوصي المعهد بإمكانية ممارسة التدقيق الداخلي من قبل إدارة تعمل ضمن الشركة ( in-house of internal auditing ) ، أو من قبل جهة خارجية ( outsourcing ) تقدم هذه الخدمة إلى عملائها.

من هنا جاءت هذه الدراسة لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان .

## ١- مشكلة الدراسة .

يمكن أن تمارس خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهتين ، إما أن تكون من جهة داخلية ، أو من جهة خارجية ، فإن اختيار إدارة الشركة لأي من الجهتين للقيام بخدمة التدقيق الداخلي يكون مبنياً على جودة أداء الخدمة التي ستعود على الشركة في حال اختيار إحدى الجهتين ، و على تلبية متطلبات جودة التدقيق الداخلي ، و تحقيق الغاية التي وجد من أجلها التدقيق الداخلي .

من هنا برزت الحاجة لتوضح أثر قيام الجهات الخارجية بتقديم خدمة التدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان .

### عناصر مشكلة الدراسة

و يمكننا تحديد عناصر مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة التالية :

١- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي ؟

**و يندرج تحت هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :**

أ- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي ؟

ب- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي ؟

ج- هل يؤثر التأهيل العلمي و العملي ( الأهلية ) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ؟

د- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ؟

٢- هل توجد فروقات جوهرية بين آراء أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي ؟

## ٢- أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ، و من المتوقع أن يكون لهذه الدراسة أهمية كبيرة من الناحية الأكاديمية ، و ذلك كونها تعتبر من الأدبيات العربية القليلة التي تناولت أثر تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي في جودته .

و من المتوقع - أيضاً - أن يكون لهذه الدراسة أهمية كبيرة من الناحية العملية على الشركات المدرجة في بورصة عمان للإستفادة من هذه الدراسة ، و إمكانية تطبيقها على الواقع العملي بالشكل الذي يعود عليها بالفائدة ؛ و ذلك عن طريق قيام الجهات الخارجية بتقديم خدمة التدقيق الداخلي و أمكانية خلق قيمة مضافة لهذه الشركات .

## ٣- أهداف الدراسة

يتمثل هدف هذه الدراسة في معرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ؛ و ذلك من خلال :

١) التعرف على أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي .

**و يندرج تحت هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية التالية :**

أ- التعرف على أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي .

ب-التعرف على أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي .

ج- التعرف على أثر التأهيل العلمي و العملي ( الأهلية ) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي .

د- التعرف على أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي .

٢) التعرف على الفروقات الجوهرية بين آراء أفراد عينتي الدراسة ، فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في تحقيق جودة التدقيق الداخلي ؟

## ٤- مصطلحات الدراسة

**التدقيق الداخلي :** " هو نشاط مستقل ، و تأكيد موضوعي ، و استشاري صمم من أجل إضافة قيمة للشركة ، وتحسين عملياتها ، و مساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج منظم و منضبط لتقييم ، و تحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر و الرقابة ، و عمليات حوكمة الشركات " ( معهد التدقيق الداخلي،2004 ,(IIA)).

**الاستقلالية:** " هي البعد عن تضارب المصالح الذي يهدد موضوعية المدققين الداخليين ، كما تعني إمكانية اعتماد الإدارة على توصيات ونتائج المدققين الداخليين، وتعزز الاستقلالية ، من خلال تحقيق موضوعية المدققين الداخليين وعدم تحيزهم " ( معهد التدقيق الداخلي ، (IIA , 2004)).

**الموضوعية :** " هي حالة ذهنية ، وتعني البعد عن التحيز، وعدم المشاركة في أية أنشطة ، أو علاقات يمكن أن تضعف من تقييم المدققين الداخليين ، وحكمهم المهني ، واستخدام الحقائق دون تشويهها ، من خلال المشاعر الشخصية ، أو التحيز" ( معهد التدقيق الداخلي ، 2004 , (IIA)).

**التأهيل العلمي و العملي ( الأهلية ) :** " أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية ، و الخبرات العملية في مجالي المحاسبة ، و التدقيق بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه " (ذنيبات ، ٢٠٠٩ ) .

**الكفاءة المهنية :** "هي امتلاك المعرفة ، و المهارات ، و الكفاءات الاخرى المطلوبة للإضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي " ( معهد التدقيق الداخلي ، 2004 , (IIA)).

**جودة التدقيق الداخلي :** " الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي ، و قواعد السلوك المهني أثناء القيام بالتدقيق الداخلي " ( Prawitt et al , 2009).

## ٥- فرضيات الدراسة

**تقوم هذه الدراسة على الفرضيات التالية :**

**HO1)** لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي .

**و يندرج تحت هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية :**

**HO1a)** لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي.

**HO1b)** لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي.

**HO1c)** لا يوجد تأثير للتأهيل العلمي و العملي (الأهلية ) للجهات الخارجيه المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي .

**HO1d)** لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي.

HO2) لا توجد فروقات جوهرية بين آراء أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في تحقيق جودة التدقيق الداخلي.

## ٦- الدراسات السابقة

### أولاً : الدراسات العربية :

### ١- دراسة ( البطاح ، ٢٠٠٢ ) بعنوان " المراجعة الداخلية و أثرها في إنجاح المشروع "

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الأثر المباشر و غير المباشر للتدقيق الداخلية في إنجاح المشروع ، حيث إن هذه الدراسة تعتبر أن التدقيق الداخلي أداة مهمة لنظام الرقابة الداخلي لتحقيق النجاح لمنشآتنا العربية ، و لتحقيق هذه الأهداف اختار الباحث إحدى الشركات المميزة في المملكة العربية السعودية ، وقد تم توزيع الاستبانة على ثلاث مجتمعات ، و يمثل المجتمع الأول : المدراء الماليين ، ورؤساء الأقسام في الشركة ، و المجتمع الثاني : المدققين الداخليين ، و المجتمع الثالث : المدققين الخارجيين للشركة ، ولم يحدد الباحث عدد الأفراد في كل مجموعة ، و اعتبر عينة الدراسة مساوية لمجتمع الدراسة ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- إضافة أدوار جديدة ، و مهام حديثة للتدقيق الداخلي عن طريق دعم ، و تقويم الأداء الإداري بالمشروع .

ب- أن نظام الرقابة الداخلي هو محوراهتمام ، و تقييم كل من المدقق الداخلي ،المدقق و الخارجي .

### ٢- دراسة ( حميدات ، ٢٠٠٢) بعنوان " تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن و العوامل المحددة لها "

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى شركات التدقيق ، كما هدفت إلى فحص العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ، و لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام

مقياس عملي يمكن من خلاله قياس مستوى جودة التدقيق ، حيث إن المقياس يحتوي على عدد من البنود التي تمثل المعايير المحاسبية ، و التعليمات المحلية التي يجب على الشركات الالتزام بها ، و لتحقيق هذه الأهداف اختار الباحث ( ٨١ ) شركة صناعية و خدمية مساهمة عامة تم تدقيقها من قبل( ٢٢) شركة تدقيق ، منها (٦ ) شركات تدقيق كبرى ، و الباقي شركات صغيرة ، و قد خلصت الدراسة الى النتائج التالية :

أ- بلغت نسبة الشركات التي تجاوزت مستوى جودة التدقيق فيها عن (٧٠%) حوالي (٧٦.٧%) من مجموع كامل العينة .

ب- يتفاوت مستوى جودة تدقيق الحسابات بين شركات التدقيق الست الكبرى ، و شركات التدقيق الصغرى ، حيث وجدت علاقات ارتباط بين جودة التدقيق ، و حجم شركة التدقيق .

ج- تأثرت جودة التدقيق بعدة عوامل أخرى و هي ، حجم العميل ، الوضع المالي للعميل ، و نسبة المديونية .

**٣- دراسة ( أحمد ، ٢٠٠٣ ) بعنوان " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهه نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق "**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدراء الماليين ، و المستثمرين ، كما هدفت إلى تحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر كل عينة ، و لتحقيق أهداف الدراسة و أستخلاص نتائجها تم تصميم استبانة وزعت على ثلاث فئات ، وهي ( الشركات المساهمة العامة الاردنية ، ومكاتب التدقيق ، و المدراء الماليين لتلك الشركات )، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن هناك أثراً واضحاً لفريق عمل التدقيق على جودة التدقيق بنسبة (٨٣.٢%) .

ب- أن العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب ، و سمعته لها أثر واضح على جودة التدقيق بنسبة (٧٨.١% ).

ه- أن العوامل الخاصة بالعمل الميداني ، و إجراءات الرقابة على تنفيذ عمليات التدقيق ، و ذلك بنسبة (٧٦.٧%) .

د- أن إلمام فريق العمل بالمبادئ المحاسبة ، و معايير التدقيق الدولية ، و التزامهم بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية ، و النزاهة ، و الموضوعية ، بالإضافة إلى ضرورة توفير الخبرة المهنية لهم بطبيعة نشاط العميل ، تساهم في تحسين جودة التدقيق .

**٤- دراسة ( شناق ، ٢٠٠٥ ) بعنوان : " تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠ ) "**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) ؛ وذلك من وجهة نظر كلٍ من المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين ، و دراسة مدى وجود علاقة بين مدى تطبيق المعيار، و حجم الشركة مقاساً برأس المال ، و قد شمل مجتمع هذه الدراسة على (١٢٠) مدقق خارجي و داخلي ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين و المدققين الداخليين ، حول مدى تطبيق معيار التدقيق رقم ( ٦١٠ ) ، حيث كانت آراء المدققين الخارجيين إلى وجود تطبيق مرتفع للمعيار ، بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق متوسط للمعيار.

ب- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار يعود إلى الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي ، والتخصص ، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق .

ج- وبين كذلك عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين و المدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي رقم ( ٦١٠ ) لتقويم التدقيق الداخلي .

### ٥- دراسة ( النوايسة ، ٢٠٠٦ ) بعنوان " العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن ؛ و ذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة و بيان أثرها على جودة التدقيق ، و لتحقيق أهداف الدراسة و اختبار فرضياتها فقد تم تصميم استبانة و توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها (٦٢ ) مدققاً تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل ٣١٤ مدققاً مزاولين للمهنة في الأردن حتي نهاية عام ٢٠٠٤ ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق ، و ذلك بنسبة (٨٠.٢%) .

ب- أن أكثرما يؤثرعلى جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق ؛ و ذلك بنسبة (٧٤.٤% ) .

ج- أن العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب أقل تأثير على جودة التدقيق ، و ذلك بنسبة ( ٦٤.٦% ) .

### ٦- دراسة ( جمعة ، ٢٠٠٦ ) " إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي ، و تأثيرها على دور المدقق الداخلي "

هدفت هذه الدراسة إلى قياس إدراك الإدارة العليا لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي ، و تأثيرها على دور المدقق الداخلي في الشركات الأردنية ، كما هدفت إلى تقديم الدليل العملي لمدى إدراك الأدارة لتلك التطورات ، و ذلك من خلال إجراء دراسة اختبارية

**٦- دراسة ( جمعة ، ٢٠٠٦ ) " إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي ، و تأثيرها على دور المدقق الداخلي "**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس إدراك الإدارة العليا لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي ، و تأثيرها على دور المدقق الداخلي في الشركات الأردنية ، كما هدفت إلى تقديم الدليل العملي لمدى إدراك الأدارة لتلك التطورات ، و ذلك من خلال إجراء دراسة اختبارية على القطاعات الاقتصادية في المملكة الأردنية الهاشمية ، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم أخذ عينة الدراسة بطريقة عشوائية تتكون من الشركات المقيدة في بورصة عمان و البالغ عددها (١١١) شركة من اصل (١٥٧) شركة ، و خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن عينة الدراسة لديها إدراك ، لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي ، وأن لهذا الإدراك تأثيراً على تفسير دور المدقق الداخلي ، بشأن تقييم المخاطر ، و تقييم أدوات الرقابة ، وتقديم الخدمات الاستشارية .

ب- أن الدليل على تطبيق مهنة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية ما زال غير مقنع ، و يلقى معارضة داخل تلك الشركات .

**٧- دراسة (القرعان ، ٢٠٠٧ ) " العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية "**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل والمؤثرات التي تحكم عمل المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، كما هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المادية و السلوكية و العوامل التي تتعلق بإدارة الشركة و التي تضعف من استقلالية المدقق الداخلي ، و لتحقيق هذه الأهداف ، فقد عمد الباحث إلى تحديد مجتمع الدراسة المكونة من المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية و البالغ عددهم (٥٩) ، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- توجد ضغوطات من قبل الإدارة على المدقق الداخلي حيث لا يتضمن تقريره الممارسات الخاطئة ، والمخالفة للمبادئ المحاسبية .

ب- أن وجود تعارض في المصالح بين إدارة الشركة ، والمدقق الداخلي ، قد يؤثرعلى نوعية قرارات المدقق الداخلي ، ويجعلها غير موضوعية .

ج- أن عدم قيام المدقق الداخلي بوضع أهداف مهمة التدقيق الداخلي ، وتحديد مدى مواكبة سياسات ، وتشريعات الشركة ، قد يؤدي إلى وجود فجوة بين سياسات التدقيق الداخلي ، و بين السياسات في الأقسام الأخرى.

**٨- دراسة ( التل ، ٢٠٠٧ ) بعنوان " التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية الحاصلة على شهادة الآيزو ٩٠٠١ "**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، والحاصل على شهادة الجودة الآيزو (٩٠٠١) ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بجمع بياناته ، ومعلوماته من مجتمع الدراسة المكون من (٢٠) شركة ، حققت مستوى الجودة الآيزو (٩٠٠١ ) ، وقد تم توزيع نسختين من الاستبيانات لكل شركة فكانت الأولى : لمجموعة التدقيق الداخلي ، والثانية : لمجموعة تدقيق الجودة (ضبط الجودة) ؛ و لذلك فقد قام الباحث بتوزيع (٤٠) استبانة استرد منها (٢٩) استبانة فقط ، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن معظم الشركات موضوع الدراسة تمارس النشاط التصديري ، وهذا مرتبط بالحصول على شهادة الآيزو ( ٩٠٠١ ) .

ب- يمارس التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية الحاصلة على شهادة الآيزو (٩٠٠١ ) دوراً مهماً ، فيما يتعلق بمتطلبات شهادة الآيزو كنظام إدارة

الجودة في تلك الشركات ؛ وذلك من خلال اعتباره أن التدقيق الداخلي الموجود في الشركات موضوع الدراسة جاء ليشمل أنواع التدقيق الداخلي (تدقيق مالي ، وتشغيلي ، والتزام ).

**٩- دراسة ( عيسى ، ٢٠٠٨ ) بعنوان " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات "**

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي ، و ذلك من خلال إستخلاص مقترحات المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية ، و ما اقترحته الكتابات السابقة في هذا المجال ، و التحقق مما إذا كان لجودة التدقيق الداخلي دوراً ايجابياً في تحسين جودة حوكمة الشركات في مصر ، و لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على أفراد العينة البالغ عددها (١٣٤) حيث تم استرداد (١٢٨) منها ، حيث كانت عينة هذه الدراسة تتمثل بمدراء أقسام التدقيق الداخلي ، و من رؤساء لجان التدقيق بتلك الشركات ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- وجود أتفاق بين عينة الدراسة على أن زيادة أهلية المدققين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي ، و زيادة مستوى الخبرة المهنية ، و زيادة مستوى التدريب ، و التأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة التدقيق الداخلي .

ب- وجود اتفاق بين عينة الدراسة على أن تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي يؤدي إلى أحكام الرقابة على الشركة ، و تدني المخاطر التي تتعرض لها ، كما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات مما ينعكس على جودة حوكمة الشركات .

### ١٠- دراسة ( ذنيبات ، ٢٠٠٨ ) بعنوان " مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية ، من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين ؛ و ذلك بدراسة أربع حالات شملت تبعية التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة ، أو للجنة التدقيق ، والحصول على خدمة التدقيق الداخلي من قبل المدقق الداخلي للشركة أو من قبل مدقق خارجي آخر .

و لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على أفراد العينة البالغ عددها (١٠٠) مدقق داخلي ، و أخرى حجمها (١٠٠) مدقق خارجي ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن المدققين الداخليين لا يرون وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المواقع المختلفة للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي على مدى تأثيرها في تحقيق الشفافية المالية .

ب- أن المدققين الخارجيين يرون أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المواقع المختلفة للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي على مدى تأثيرها في تحقيق الشفافية المالية .

ج- أن أفضل الحالات التي تصل درجة تأثيرها إلى درجة عالية جداً هي حالة تقديم خدمة التدقيق من قبل مدقق خارجي أخر .

## ثانياً : الدراسات الأجنبية

### ١- دراسة (lowe , Geiger and pany 1999) بعنوان" أثر تقديم التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية في استقلالية المدقق الخارجي"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم ردود الفعل إزاء تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية (Outsourcing) ، و التحقق من مدى تأثير الجهات الخارجية المقدمة للتدقيق الداخلي في استقلالية المدقق الخارجي ، و لتحقيق هذه الأهداف فقد اختار الباحثون مجتمع هذه

الدراسة المكون من مجموعة من المدراء الماليين ، و مستخدمي القوائم المالية في (١٧٧) شركة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وقاموا بجمع بياناتهم ، و معلوماتهم من خلال توزيع استبانة على مجتمع الدراسة ، و استخلاص النتائج ، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي له تأثير سلبي على استقلالية المدقق الخارجي .

ب- أن قيام الجهات الخارجية بالوظائف الإدارية له تأثير سلبي على الاستقلالية .

ج- أن هناك ارتياحاً كبيراً لدى المقرضين ، والدائنين إزاء تقديم التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية .

**٢- دراسة (Swanger and Chewing , 2001) بعنوان " أثر الاستعانة بالجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على قرار المحللين الماليين و استقلالية المدققين الخارجيين "**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي على قرار المحللين الماليين للشركة ، والتأثير على قراراتهم سواء بشكل إيجابي أو سلبي ، كما ركزت الدراسة على أثر تقديم الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على استقلالية المدقق الخارجي ، و لتحقيق هذه الأهداف فقد اختار الباحثون مجتمع هذه الدراسة المكون من مجموعة من المحللين الماليين ، والمدققين الخارجيين ، و كذلك الجهات الخارجية المقدمة للتدقيق الداخلي ، وقاموا بجمع بياناتهم ، ومعلوماتهم من خلال توزيع استبانة على مجتمع الدراسة المكون من (٩٩٩) ، و قد كان عدد المستجيبين (٩٩٠) ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- عند الاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي يجب أن توضع ضمانات مناسبة لكي تخفض من التحديات المؤثرة في استقلالية المدققيين الخارجيين .

ب- أن من أهم الضمانات التي يجب توفيرها بشكل واضح هى الفصل بين موظفي الشركة المؤدين لكل من خدمة التدقيق الداخلي ، و التدقيق الخارجي لنفس العميل .

ج- لا يوجد تأثير واضح لأثر تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي على القرارات النهائية للمستثمرين .

د- يوجد تأثير أيجابي واضح على قرارات المحللين الماليين من جراء تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية .

**٣- دراسة (Ahlawat and lowe ، 2004) بعنوان " فحص موضوعية المدققين الداخليين : داخل الهيكل التنظيمي ، و من قبل جهات خارجية " .**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل المدققين الداخليين داخل الهيكل التنظيمي (In-house) ، و من قبل جهات خارجية (outsourcing) على موضوعية المدقق الداخلي المقدم لخدمة التدقيق الداخلي سواء من جهة داخلية ، أو من قبل جهة خارجية.

و لتحقيق هذه الأهداف ، فقد اختار الباحثون مجتمع هذه الدراسة المكون من المدققين الداخليين و البالغ عددهم (٣٥ ) ، و المدققين الخارجيين والبالغ عددهم (٣١) ، وقاموا بجمع بياناتهم ، و معلوماتهم من خلال الاستبيانات الموزعة على المجموعتين ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن الاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي لا يعني بضرورة أن يكون له تأثير أيجابي ، أو سلبي على موضوعية التدقيق الداخلي .

ب- أن قرارات الجهات الخارجية تستند على معلومات أكثر من المدقق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي لاتخاذ القرارات .

ج- أن المدققين الداخليين من قبل جهات خارجية أكثر موضوعية من المدققين الداخليين داخل الهيكل التنظيمي .

د- اهتمام كل من المدققين الداخليين ، و الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي بالاعتبارات الاقتصادية أكثر من الاعتبارات الأخلاقية للمهنة (الموضوعية) .

**٤- دراســة (Graming and Vandervelde , 2006) بعنوان " تقييم جودة التدقيق الداخلي "**

هـدفت هـذه الدراسـة إلـى تقيـيم المـدقق الخـارجي لجـودة عمـل المـدقق الـداخلي ، و قرارالمدقق الخارجي في الاعتماد أو (الاستفادة ) من عمل التدقيق الداخلي ، كما هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تقديم التدقيق الداخلي من قبل جهات داخلية ، أو من قبل جهات خارجية على قرار المدقق الخارجي ، و لتحقيق أهداف الدراسة فقد قام الباحثين بتطبيق عملي على شركتين الأولى تستعين بجهة خارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي ، و الثانية تستعين بجهة داخلية لتقديم التدقيق الداخلي ، حيث أن الشركتين موضع الدراسة تتشابهان في طبيعة النشاط ، و متقاربتان في رأس المال ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تحظى بموضوعية أكثر من الجهات الداخلية .

ب- أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي قادرة على إنجاز عملها بشكل أسرع من الجهات الداخلية .

ج- أن امتلاك الجهات الخارجية للتدقيق الداخلي الخبرة ، و التدريب ، و الكفاءة المهنية ، يؤثرعلى قرارالمدقق الخارجي .

د- أن ضمان جودة التدقيق الداخلي يعتمد بشكل رئيسي على الدعم ، و التأييد من قبل الإدارة و لجنة التدقيق .

**٥- دراسة (Carey , Subramanian and Ching , 2006) بعنوان " تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية في استراليا "**

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة جدوى تقديم خدمة التدقيق الداخلي ، من قبل جهات خارجية في استراليا ، حيث إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو إجراء المفاضلة من عدة جوانب ، فيما بين ممارسة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية ، أو من قبل جهة داخلية ، وتأثير ذلك على قرار الاختيار لتلك الجهة لتقديم خدمة التدقيق الداخلي ، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد قام الباحثون بعمل دراسة ميدانية على (٩٩) شركة مقيدة في بورصة استراليا للأوراق المالية منها (٤٥%) من تلك الشركات يتم فيها التدقيق الداخلي من الداخل ، و (٥٥%) من الشركات يتم فيها التدقيق الداخلي من الخارج ، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهة خارجية له علاقة واضحة بتخفيض تكاليف التدقيق الداخلي ، وكذلك بالأساليب التقنية المناسبة التي تعمل بها الجهات الخارجية .

ب- أنه كلما كانت الشركة أكبر في حجمها ، و أوسع في نشاطها كان لها الميل في اتباع أسلوب الحصول على خدمة التدقيق الداخلي من الخارج ، والعكس صحيح .

ج- توجد علاقة بين استقلالية المدقق ، وبين جهة تقديم خدمة التدقيق الداخلي .

**٦- دراسة (Abbott , Paker , Cary and Rama , 2007) بعنوان "حوكمة الشركات ، و جودة التدقيق ، وقانون ساربيز أوكسلي ، لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية "**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تأثير تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية على أداء التدقيق الداخلي ، و على عمل المدقق الخارجي للشركة موضوع الدراسة ،

ولتحقيق هذه الأهداف فقد وزعت استبانة على (٢١٩) شركة ، يمارس فيها التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية في ولاية فلوريدا بأمريكا ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- يوجد تأثير إيجابي على مفاهيم ، ومدركات مستخدمي القوائم المالية إذا قدم التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية .

ب- توجد علاقة إيجابية بين تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية ، وبين استقلالية المدقق الداخلي .

ج- توجد علاقة إيجابية بين تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية ، وبين مصداقية القوائم المالية .

**٧- دراسة (Steven , Douglas and David ، 2008) بعنوان "العلاقة بين تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي و قرار المدقق الخارجي بالإعتماد على عملها " .**

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على أثر الاستعانة بالجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في تحقيق الكفاءة والفعالية للتدقيق الداخلي ، وأثر ذلك على قبول المدقق الخارجي لعمل تلك الجهات ، و لتحقيق اهداف الدراسة صمم الباحثون استبانة وزعت على (١٣٨) مدققاً خارجياً من كبرى شركات التدقيق ، حيث تم استرداد (١٢٧) استبانة ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي أكثرموضوعية من الجهات الداخلية ، و تحظى بقبول المدقق الخارجي لعملها .

ب- أن الاستعانة بالجهات الخارجية المقدمة لخدمة للتدقيق الداخلي تكون أكثر فعالية في مواجهة الخطر المتأصل بمستوى عالٍ .

ج- رغبة المدققين الخارجيين في التعامل مع الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي أكثر من الجهات الداخلية .

**٨- دراســـة (Prawitt, Smith and Wood , 2009) بــعنــوان " جودة التدقيق الداخلي ، و إدارة الأرباح "**

هدفت هذه الدراسة إلى وضع مجموعة من العوامل تسهم في تحسين جودة التدقيق الداخلي والمتمثلة في (حجم إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة ، و ربط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق ، بالإضافة إلى التأهيل العلمي ، و الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين ) ، كما هدفت إلى معرفة أثر جودة التدقيق الداخلي على البيانات المالية ، و إدارة الارباح ، و لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بتحليل البيانات المالية لعينة من الشركات المدرجة في بورصة نيويورك ، و البالغ عددها (٢٤٤) شركة ، على عدة فترات زمنية ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن جودة التدقيق الداخلي تسهم بشكل مباشر في التأكد من أعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة ، و معايير أعداد القوائم المالية .

ب- أن التأهيل العلمي ، و الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين له تأثير أيجابي في تحسين جودة التدقيق الداخلي .

ج- أن جودة التدقيق الداخلي لها تأثير إيجابي على البيانات المالية .

د- أن حجم إدارة التدقيق الداخلي له تأثير ايجابي في تحسين جودة التدقيق الداخلي .

**٩- دراســـة (Abdalla , 2009 ) بــعنــوان "العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية "**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق المتطلبات الأساسية لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ، و سمعة شركات التدقيق ، والتنافس بين شركات التدقيق ، و

تكنولوجيا المعلومات المستخدمة من قبل شركات التدقيق على جودة التدقيق في الأردن ، و ذلك من وجهتي نظر كلٍ من المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة ، و المدققين الخارجيين في شركات التدقيق الموجودة في الأردن ، و لجمع المعلومات اللازمة تم توزيع استبانة على عينة الدراسة ، و البالغ عددها (101) استبانة على المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة ، و (130) استبانة على المدققين الخارجيين في مكاتب التدقيق ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- وجود علاقة طردية بين كل من عوامل الدراسة ( تطبيق المتطلبات الأساسية لعملية التدقيق ، و سمعة شركات التدقيق ، و التنافس بين شركات التدقيق ، و تكنولوجيا المعلومات المستخدمة من قبل شركات التدقيق و بين جودة خدمات التدقيق المقدمة في الأردن .

ب- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات الداخليين ، و الخارجيين حول موضوع العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في الشركات المساهمة العامة .

ج- أن لجودة التدقيق تأثيراً ايجابياً على جودة البيانات المالية .

## ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

تنفرد الدراسة الحالية عن كل الدراسات السابقة من وجهة نظرالباحث في تناولها أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ، فقد تناولت الدراسات السابقة العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلي كدراسة (عيسى ، ٢٠٠٨) ، و دراسة كل من (Graming and Vandervelde , 2006) و دراسة كل من (Abbott , Paker , Cary and Rama , 2007) ، و دراسة (Prawitt, Smith and Wood , 2009) ، كما تناولت بعض الدراسات أثر تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي في استقلالية المدقق الخارجي ، و قرار المحللين الماليين كدراسة كل من (Swanger and Chewing , 2001) ، بالإضافة إلى ذلك تناولت دراسة

كل من (Ahlawat and lowe ، 2004) أثر تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي على موضوعية التدقيق الداخلي ، كما تناولت دراسة كل من (Steven , Douglas ، 2008 and David) العلاقة بين تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي و قرار المدقق الخارجي بالإعتماد على عملها .

أما الدراسات التي أجريت في الأردن فلم تتطرق إلى موضوع جودة التدقيق الداخلي ، و لكنها تناولت العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي كدراسة (أحمد ، ٢٠٠٣) ، و دراسة (حميدات ، ٢٠٠٢) ، و دراسة (النوايسة ، ٢٠٠٦) ، (Abdalla , 2009) ، أما بالنسبة إلى موضوع الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي ، فقد تناولت دراسة (ذنيبات ، ٢٠٠٨ ) مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية .

# الفصل الثاني

# الإطار النظري للدراسة

## التدقيق الداخلي ، و أثر تقديمه من جهات خارجية في جودته

المبحث الاول - التدقيق الداخلي .

المبحث الثاني - جودة التدقيق الداخلي .

المبحث الثالث- العلاقة ما بين تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية و جودة التدقيق الداخلي.

## المبحث الأول

# التدقيق الداخلي

مقدمة

١- نشأة وأهمية التدقيق الداخلي.

٢. مفهوم التدقيق الداخلي .

٣. أنواع التدقيق الداخلي .

٤. نطاق التدقيق الداخلي و أهدافه .

٥. صلاحيات التدقيق الداخلي و مسؤولياته .

٦. معايير التدقيق الداخلي .

# المبحث الأول

## التدقيق الداخلي

### تمهيد

بعد التطورات الإقتصادية التي حدثت نتيجة للثورة الصناعية ، و ما نتج عنها من اتساع في حجم المشروعات ، و ظهور الشركات المساهمة ، و اتساع مجال العمليات ، و انفصال الملكية عن أصحاب الشركة ، و اتباع الإدارة أسلوب الإدارة اللامركزية ، جميع هذه التطورات أدت إلى ظهور صعوبات و مشاكل عدة تقف في وجه الإدارة العليا عند قيامها بممارسة الرقابة على مختلف الأنشطة ، و الفعاليات داخل الشركة ؛ و ذلك لعدم امتلاكها الوقت الكافي و الخبرة اللازمة للقيام بتلك المهام ، بالإضافة إلى بعدها النسبي عن مجريات الأحداث ، جميع هذه العوامل جعلت الإدارة العليا لتلك الشركات تبحث عن وسيلة تضمن من خلالها تحقيق أهدافها .

من هنا أصبحت الحاجة إلى التدقيق الداخلي ، لكي يقوم بعمليات الإشراف ، و الرقابة على العمليات ، و اكتشاف الغش ، و الأخطاء ، و التأكد من تنفيذ القرارات الإدارية ، و الأهداف ، و السياسات في تلك الفترة .

و مع تطور أهداف تلك الشركات و كثرة التحديات التي تواجهها أصبح التدقيق الداخلي عنصر مهم في تحقيق تلك الأهداف ، و مواجهة تلك التحديات ، و ذلك من خلال الخدمات الحديثة التي أصبح يقدمها للشركة ، و التي تسهم في تحقيق أهدافها من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلي وتحديد نقاط الضعف ، و تقديم التوصيات المناسبة لحلها ، والسعي لإضافة قيمة للشركة ، و ذلك من خلال الخدمات التي يقدمها في مجال إدارة المخاطر ، و الرقابة ، و حوكمة الشركات .

لذا سنقوم ، و بشكل مختصر بالتطرق لمفهوم و أهمية التدقيق الداخلي ، و أنواعه ، و نطاق التدقيق الداخلي ، و أهدافه ، كما سيتم التطرق إلى صلاحيات و مسؤوليات التدقيق الداخلي ، و معايير التدقيق الداخلي .

## ١- نشأة التدقيق الداخلي و أهميته :

تضافرت مجموعة من العوامل و المؤثرات أدت إلى نشأة التدقيق الداخلي و تطوره ، و زيادة أهميته ؛ و ذلك من خلال أنتقاله من الدور التقليدي الذي كان يتمثل في أكتشاف الغش و الأخطاء و خدمة الادارة العليا إلى الدور الحديث الذي يتمثل في خدمة الشركة ككل ، و إضافة قيمة لها ، و يمكن عرض أهم هذه العوامل كما يلي ( دحدوح ، ٢٠٠٧ ) :-

أ- ظهور الشركات المالية الكبيرة .

ب- أتساع حجم الشركات و تعقد عملياتها .

ج- ظهور الشركات ذات الفروع ، و تزايد نطاق العمليات الدولية .

د- حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة .

ه- رغبة الإدارة العليا في تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية .

و- التطورات التكنولوجية المتقدمة .

ز- تحول مهنة التدقيق الخارجي إلى تدقيق أختياري .

ح- الزيادة في حالات فشل ، و إفلاس الشركات .

من خلال ما تم ذكره يرى الباحث بأن التطورات التي مرت بها الشركات بشكل مستمر ، بداءً بحجم الاعمال و زيادة الفروع ، و التطورات التكنولوجية ، بالإضافة إلى التحديات التي واجهتها الشركات مثل زيادة حالات الفشل و الأنهيارت المالية ، جميع هذه العوامل ساعدة على نشأة التدقيق الداخلي و زيادة أهميته ليكون مسانداً للإدارة في تحقيق أهداف الشركة و تحسين عملياتها و زيادة قيمتها .

## ٢- مفهوم التدقيق الداخلي :

أن التدقيق الداخلي لم يصبح مهنة منظمة ، و ذات طبيعة محددة إلا بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين الامريكي في عام ١٩٤١ ، حيث قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي بوضع مفهوم التدقيق الداخلي ، و الخطوط الأساسية للتجسيد المهني للتدقيق الداخلي كما ساهم منذ إنشائه في تطوير مفهوم التدقيق الداخلي ( الوردات ، ٢٠٠٦ ) .

فقد عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي في عام ١٩٥٧ على أنه " نشاط تقويم مستقل داخل الشركة من أجل تدقيق العمليات المحاسبية ، و المالية " ( Victor , 1960) .

و في عام ١٩٧١ عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي بأنه " هو نشاط تقويمي داخل الشركة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة ، و هو وسيلة رقابية تعمل على قياس ، و تقويم فعالية وسائل الرقابة الأخرى " ( IIA , 1971 ) .

و في عام ١٩٧٨عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة تقويمية مستقلة يتم إنشاؤها داخل الشركة لفحص ، وتقويم أنشطتها المختلفة كخدمة للشركة " (IIA ,1978).

أما أخر إصدار لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي كان في عام ٢٠٠٣ حيث عرف التدقيق الداخلي بأنه "هو عبارة عن نشاط مستقل و تأكيد موضوعي و أستشاري صمم من أجل إضافة قيمة للشركة ، و تحسين عملياتها ، و مساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج منظم ، و منضبط لتقييم ، و تحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر ، و الرقابة ، و حوكمة الشركات " ( IIA , 2004 ) .

من خلال المفاهيم السابقة للتدقيق الداخلي يستنتج الباحث أن مفهوم التدقيق الداخلي تطور بشكل كبير من حيث الهدف ، و النطاق ، و بما ينسجم مع التطورات الاقتصادية ، و الاجتماعية إذ تحول دوره من اكتشاف الخطأ ، و الغش ، و خدمة الإدارة إلى دور يتسم بالطابع الأستشاري ، و التقييمي، و إضافة قيمة للشركة من خلال تقديم خدماته في مجال إدارة المخاطر ، و نظام الرقابة ،

و حوكمة الشركات ، فضلاً عن امكانية تقديم هذه الخدمات من قبل جهات خارجية بعد أن كان يقتصر تقديمها من جهة داخل الشركة .

### ٣- نطاق التدقيق الداخلي و أهدافه :

لما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية ، فقد كان اكتشاف الغش ،و الأخطاء ، و ضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الرئيسي للتدقيق الداخلي ، أي للتحقق ، و التأكد من سلامة السجلات ، والبيانات ، والمحافظة على أصول الشركة (جمعة ، ٢٠٠٥ ) .

ثم تطور نطاق ، وأهداف التدقيق الداخلي في الشركة ، وأصبح يعمل على تقديم توكيد مستقل ، و موضوعي حول كافة أنشطة الشركة ، و كذلك تقديم خدمات استشارية مصممة لإضافة قيمة للشركة ، و تحسين عملياتها ، و مساعدة الشركة في تحقيق أهدافها ،و غاياتها بإيجاد منهج واضح لتقييم ، و تحسين فعالية الرقابة الداخلية " ( الوردات ، ٢٠٠٦ ) .

و لذلك فقد حددت نشرة معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي في مقدمتها أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي يكمن في العمل على زيادة عائد عمليات الشركة ، و تحسينها ، و مساعدة الشركة في تحقيق أهدافها ، و يتم ذلك من خلال قيام إدارة التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات ، و التقييمات ، و التحليلات ، و الاستشارات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها ، بينما يشمل نطاق التدقيق الداخلي فحص ، و تقييم مدى ملائمة ، و فعالية الأداء ، و يتضمن ما يلي : (دحدوح ، ٢٠٠٧ ) :-

أ- تدقيق مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية ، و التشغيلية ، و كذلك الوسائل المستخدمة في تحديد ، و قياس ، و تصنيف المعلومات ، و التقارير عنها .

ب- التأكد من الالتزام بالسياسات ، و الخطط ، و الإجراءات ، و النظم ، و اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات ، و التقارير .

ج- تدقيق وسائل الحفاظ على الأصول ، و التحقق من وجود تلك الأصول .

د- تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة .

ه- تدقيق العمليات ، و البرامج للتأكد من أن النتائج تتمشى مع الأهداف الموضوعة ، ومن أن العمليات ، و البرامج تنفذ كما هو مخطط لها .

و- يمتد نطاق التدقيق الداخلي ليشمل تقديم التعليمات الاستشارية للجهات المختلفة داخل الشركة بما يحسن من إدارة المخاطر ، و كفاءة ، و فاعلية العملية التشغيلية فيها .

من خلال ما ذكر يرى الباحث بأن نطاق و أهداف التدقيق الداخلي مرت بعدة مراحل تطويرية ليصبح التدقيق الداخلي قادراً على احتواء جميع عمليات ، و أحتياجات الشركة ، و لكي يكون ركيزة أساسية يتم من خلالها تحقق الأهداف الموضوعه للشركة ، بالإضافة إلى تحسين عملياتها .

## ٤- أنواع التدقيق الداخلي

بالرغم من تعداد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعب فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء القيام بخدمة التدقيق الداخلي ، فمن الصعوبة أن يتم القيام بالتدقيق التشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي ، أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة و التعليمات ، مع كل هذا ، فقد عمد معهد المدققين الداخليين الأمريكي على تقسيم التدقيق الداخلي إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع و تسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق (Gleim and Dale , 2007):

### أولاً : التدقيق التشغيلي

يقصد بالتدقيق التشغيلي " على أنه عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية ، و كفاءة التنظيم ، حيث تقاس الفعالية بكيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح ، في حين تقاس الكفاءة بكيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها ، حيث يقوم المدقق الداخلي بفحص الوحدات ، أو الدوائر لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقاً لما هو مقرر( الفعالية ) ، بالإضافة إلى مدى استخدامها لمواردها بشكل مناسب ( الكفاءة )" ( لطفي ، ٢٠٠٢ ).

و على ذلك فإن نطاق و أهداف التدقيق التشغيلي يتمثل فيما يلي ( دهمش ، ٢٠٠٢ ) :-

أ- التحقق من صحة العمليات ، و السجلات ، و التقارير ، و القوائم المالية التي تخص الفترة موضع التدقيق الداخلي .

ب- تقييم مدى الالتزام ، و التمشي مع القوانين ، و التعليمات الداخلية سارية المفعول .

ج- فحص و تقييم عمليات التخطيط ، و التنظيم ، و الرقابة الداخلية .

د- تدقيق ، و تقييم الكفاءة ، و الفعالية ، و الاقتصاد في استخدام الموارد البشرية المتاحة ، و الموارد المادية .

ه- تدقيق ، و تقييم نتائج العمليات المبرمجة لتقدير ما إذا تحققت الأهداف المرسومة لها .

## ثانياً : تدقيق الالتزام

يعني تدقيق الالتزام : تدقيق الالتزام بالقوانين ، و السياسات ، و النظام الداخلي ، و الغرض منه التقيد ، أو الالتزام بأداء سياسات معينة ، أو قوانين ، أو تعليمات ، أو مدى التقيد بعقود معينة ، و بصفة عامة يهدف إلى التأكد من مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة كالسياسات ، و الإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للشركة ( لطفي ، ٢٠٠٢ ) .

## ثالثاً: تدقيق نظم المعلومات

عرف تدقيق نظم المعلومات بأنه " التأكد من نظم المعلومات المحاسبية من حيث الرقابة العامة ، والتطبيق لتقييم مدى موافقتها مع سياسات ، و إجراءات الرقابة الداخلية ، و مدى فعاليتها في حماية الأصول " ( Romany et al , 1997 ) .

و يهدف تدقيق نظم المعلومات إلى التحقق من أمن و سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية ، و التشغيلية في الوقت المناسب ، و بشكل صحيح ، و كامل ، و مفيد ( الوردات ، ٢٠٠٦ ) .

## رابعاً : التدقيق المالي

اصطلح على تسمية التدقيق المالي بتدقيق العمليات ، و يهدف إلى التأكد من سلامة اتمام العمليات المختلفة من الناحيتين المالية ، و المحاسبية عن طريق التحقق من التزام القائمين على أداء تلك العمليات بالسياسات الإدارية ، و المالية ، و المحاسبية ، و قد لقب هذا النوع من التدقيق - أيضاً - بتدقيق الامانة ( Glim and Dale , 2005 ).

وعرف التدقيق المالي على أنه " التدقيق الذي يقوم على إثبات القسم الأكبر من المعاملات بالدليل المستندي للتحقق من أمانة العاملين ، و سلامة الأداء المالي ، و التأكد من وجود الأصول ، و الممتلكات ، و توفير الحماية المناسبة لها ( العمري و عبد الغني ، ٢٠٠٦ ) .

و الهدف من التدقيق المالي هو إظهار البيانات ، و القوائم المالية بصورة موضوعية ، و صحيحة تعكس الوضع الحقيقي للشركة ، و يتضمن التدقيق المالي - أيضاً - التحقق من وجود الأصول ، و حمايتها من الضياع ، و الاختلاس ، و كذلك فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة ( الصحن و اخرون ، ٢٠٠٨ ) .

بالإضافة إلى الأنواع السابقة من الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي ، فقد أضاف معهد المدققين الداخليين أنواع جديدة للخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي ، و التي تتمثل فيما يلي ( IIA , 2004 ) :

### ١- إدارة المخاطر :

يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها : " عملية يتم من خلالها تحديد ، و تقييم ، و إدارة و رقابة الأحداث ، أو المواقف ، لتوفير تأكيد معقول بخصوص إنجاز الأهداف الموضوعة للشركة (جمعة ، ٢٠٠٥ ) ".

أن مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة يكون من خلال قيام التدقيق الداخلي بتقييم التعرض للمخاطر المتصلة بعمليات الشركة ، و بأنظمة المعلومات ؛ و ذلك بالتأكد من ( جمعة ، ٢٠٠٥ ) :-

أ- موثوقية ، و نزاهة المعلومات المالية ، و التشغيلية.

ب- كفاءة ، و فعالية العمليات.

ج- حماية الأصول.

د- الالتزام بالقوانين ، والتشريعات ، والعقود الموقعة.

و من ثم قيام التدقيق الداخلي بتقديم الأعمال الاستشارية لمعالجة المخاطر بطريقة متوافقة مع أهداف الأعمال الاستشارية ، و استخدام المعرفة التي يكتسبها في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالشركة .

و تتمثل خدمة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر من خلال ثلاث مراحل أساسية ، و المتمثلة بما يلي ( إبراهيم ، ٢٠٠٩ ) :

أ- تقييم المخاطر : تشتمل عملية تقييم المخاطر قيام التدقيق الداخلي بتحديد المخاطر ؛ و ذلك بإستخدام الأساليب ، و الطرق العلمية المتنوعة ( التحليل المالي ، و المحاسبي ، و الكمي و الإحصائي، وقراءة الظروف المحيطة بمختلف أبعادها اقتصادياً ، و اجتماعياً ، و سياسياً ، و في قطاعات الأعمال المنافسة ، و غيرها ) و من ثم يليها عملية قياس للمخاطر المحتملة ، والتي تم تحديدها ، كما يتم الوقوف على حجم وقوة المخاطر المتوقع تأثيرها على مجمل عمل الشركة ، ثم يأتي بعد ذلك التصنيف لهذه المخاطر، و تحديد الأولويات لمواجهة تلك المخاطر ذات التأثير السريع على الشركة .

ب-إدارة المخاطر: و تأتي بعد الانتهاء من مرحلة تقييم المخاطر، و تحديدها ، و قياسها ، و تصنيفها ، تبدأ مرحلة التعامل مع هذه المخاطر و إدارتها ، و استناداً إلى أنواعها ، و درجة خطورتها ، لتحديد طريقة إدارتها .

ج- مراقبة المخاطر: في هذه المرحلة تصبح عملية فهم ، و إدراك المخاطر واضحة بمختلف أبعادها ، و في هذه المرحلة يقدم التدقيق الداخلي المقترحات ، و التوصيات للإدارة العليا ، و لجنة التدقيق بخصوص وضع استراتيجية ، و آليات لمتابعة ، و مراقبة هذه المخاطر .

## ٢- نظام الرقابة الداخلي :

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين نظام الرقابة الداخلي بأنه " العملية المصممة ، و المنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة ، و الإدارة ، و الموظفين الاخرين ، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف الشركة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية ، و فعالية و كفاءة العمليات ، و الامتثال للقوانين و الأنظمة المطبقة " ( الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ ) .

يتمثل دور التدقيق الداخلي بتقديم خدماته إلى تحسين أنظمة الرقابة من خلال ما يلي ( جمعة ، ٢٠٠٥ ) :-

أ- التحقق من أن نطاق ، و أهداف العمليات ، والبرامج تتماشى مع أهداف الشركة .

ب- فحص العمليات ، والبرامج للتحقق من نطاق توافق النتائج مع الأهداف الموضوعة ، و التقارير فيما إذا كانت البرامج ، والعمليات تنفذ ، أو تؤدى وفقاً للغرض المحدد لها .

ج- التحقق من وضع الإدارة لمعايير كافية للتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعة ، و إذا كانت تلك المعايير كافية فإنه ينبغي أن يستخدم التدقيق الداخلي تلك المعايير في عملية التقييم .

د- التحقق من أن أدوات الرقابة تتماشى مع الأهداف المراد تحقيقها ، كما ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي قادراً على التعرف على وجود أي نواحي ضعف جوهرية في أدوات الرقابة.

ه- دمج المعرفة التي يكتسبها التدقيق الداخلي من خلال عملهم الإستشاري في عملية تحديد ، و تقييم تعرض الشركة على نحو جوهري للمخاطر.

## ٣ ـ حوكمة الشركات :

يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى " مجموعة القوانين ، والقواعد ، والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية ، والملاك ، وأصحاب المصالح من ناحية أخرى" ( فوزي ، ٢٠٠٣ ) .

يتمثل دور التدقيق الداخلي في تقديم خدماته لحوكمة الشركات من خلال تقييم ، ووضع التوصيات المناسبة لتحسين حوكمة الشركات ؛ و ذلك من خلال( الهيئه السعودية للمحاسبين القانونين ، ٢٠٠٤ ):-

أ- تدعيم الأخلاقيات المناسبة ، والقيم داخل الشركة .

ب- التأكيد من فعالية أداء إدارة الشركة ، و المساءلة التنظمية .

ج- تفعيل توصيل المعلومات عن المخاطر ، والرقابة في مناطق مناسبة داخل الشركة .

د- تفعيل تنسيق الأنشطة ، و توصيل المعلومات بين مجلس الإدارة ، و التدقيق الداخلي ، و الخارجي ، والإدارة.

## ٥- صلاحيات التدقيق الداخلي و مسؤولياته

لقد حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكي صلاحيات و مسؤوليات التدقيق الداخلي ؛ و ذلك لكي يتمكن التدقيق الداخلي من تنفيذ مهامه ، و مسؤولياته على أكمل وجه (مقطش ، ٢٠٠٦) .

و لذلك فإن صلاحيات ، و مسؤوليات التدقيق الداخلي يجب أن تشتمل كحد أدنى على ما يلي ( دهمش ، ١٩٨٦) :-

أ- أن تحديد الصلاحيات التي تمكن التدقيق الداخلي إلى تأدية عمليات الرقابة على التدقيق المالي وعلى العمليات المختلفة ، و مدى تمشيها مع القوانين ، و الأنظمة ، و التعليمات، و غيرها من أنواع التدقيق المتعلقة بالعمليات التشغيلية ، و الأداء .

ب-إعطاء الحق للتدقيق الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض التدقيق ، و الاطلاع على السجلات المالية ، و المستندات ، و سجلات الموجودات ، و الموظفين داخل الشركة لعلاقة هذه الأمور بعملية التدقيق ، وكذلك تسهيل الوصول إلى كافة أقسام ، و سجلات ، و موظفي الشركة في أي وقت يشاء المدقق الداخلي .

ج- تحديد نطاق المهمة التي يقوم بها التدقيق ، وعملية التدقيق اللازم تأديتها ، و كذلك تحديد أية قيود ، أو محددات يجب على التدقيق الداخلي ملاحظتها عند قيامه بمهمة التدقيق.

فقد حددت وثيقة مسؤوليات المدققين الداخليين بأنها تتضمن فحص ، تقييم كفاءة ، و فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة ، و نوعية الاداء عند تنفيذ المسؤوليات المحددة لها ، و يتضمن هذا المجال قيام التدقيق الداخلي بما يلي ( Guy et al ، 1999 ) :-

أ- تدقيق اعتمادية ، وموثوقية المعلومات المالية ، و التشغيلية ، و الوسائل المستخدمة لتحديد ، و قياس ، و تصنيف ، و كتابة التقرير بمثل هذه المعلومات .

ب- تدقيق الأنشطة الموضوعة ، والتأكد من الالتزام باسياسات المتبعة ،و الخطط ، و الإجراءات ، و القوانين ، و الانشطة التي قد يكون لها تأثير على العمليات ، و التقارير لتحديد مدى التزام الشركة بهذه الخطط ، و السياسات .

ج- تدقيق وسائل حماية الأصول ( الممتلكات ) ، و التحقق من وجود هذه الاصول .

د- تقييم الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد .

ه- تدقيق العمليات ، أو البرامج فيما إذا كانت تنسجم مع الأهداف المرجوة ، و فيما إذا كانت العمليات ، أو البرامج قد تم تنفيذها ، كما هو مخطط لها .

## ٦- معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها :

عرفت معايير التدقيق الداخلي على انها " المقاييس ، و القواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم ، و قياس عمليات التدقيق الداخلي ، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون ، ذلك وفقاً لما تم التوصل إليه ، و اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي ( العمري و عبد الغني ، ٢٠٠٦ ) .

ولأهمية المعايير للتدقيق الداخلي ، و دورها الكبير في تحديث ، و تطوير مجالات التدقيق فقد قسم معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي إلى فئتين رئيستين ( IIA , 2004 ) : -

**الفئه الاولى : معايير الصفات**

تصف معايير الصفات الخصائص الواجب توافرها في التدقيق الداخلي ، من خلال المعايير التالية :

**1000 ( الأهداف ، و الصلاحية ، و المسؤولية ) :** يجب تحديد أهداف ، و صلاحيات ، و مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية ، تنسجم مع المعايير ، والموافق عليها من مجلس الإدارة .

**1100 (الاستقلالية ، و الموضوعية) :**على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلاً ، و على المدققين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم .

**1200 ( الكفاءة ، و بذل العناية المهنية ) :** عند تقديم أعمال التدقيق يجب أن تنفذ بكفاءة ، و بعناية مهنية .

**1300 ( برنامج تأكيد ، و تحسين النوعية ) :** على مدير التدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية ، و برنامجاً للتطوير المستمر لضمان الجودة لكافة أنشطة التدقيق الداخلي ، و أن يتابع باستمرارفعالية تلك البرامج ، و ينبغي أن تصمم تلك البرامج بما يسمح بتحسين نشاط التدقيق الداخلي ، و تحسين عمليات الشركة ، و بما يتوافق مع المعايير ، و مع القواعد الأخلاقية للتدقيق الداخلي .

**الفئه الثانية : معايير الأداء**

و هي وصف لطبيعة أنشطة التدقيق الداخلي ، و المقاييس المستخدمة في قياس تلك الأنشطة ، و يندرج تحتها المعايير الآتية :

**2000 ( إدارة نشاط التدقيق الداخلي ) :** على مدير التدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة .

**2100 (طبيعة العمل) :** يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم و المساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر ، و الرقابة ، و التوجيه .

**2200 (التخطيط للمهمة) :** على المدققين الداخليين وضع ، و تدوين خطة عمل لكل مهمة .

**2300 (تنفيذ المهمة ) :** يجب على المدققين الداخليين تعريف ، و تحليل ، و تقييم ، و تدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة .

**2400 (إيصال النتائج ) :** على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة .

**2500 (عملية السيطرة و المتابعة ) :** على مدير التدقيق الداخلي وضع نظام لمراقبة ، و متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة .

**2600 (قبول الإدارة للمخاطر) :** ينص المعيار على أنه حينما يقتنع مدير التدقيق الداخلي بأن الإدارة العليا قد قبلت بذلك المستوى من المخاطر الذي يعتبر غير مقبول بالنسبة للشركة ، فعليه أن يناقش هذا الموضوع مع الإدارة العليا ، و إذا كان القرار الناتج عن المناقشة لم يؤدي إلى حل لهذه المشكلة فعلى كل من مدير التدقيق الداخلي ، و الإدارة العليا أن يرفعا هذا الموضوع إلى مجلس الإدارة للقيام بتقويم الحل المناسب .

و يستنتج الباحث أن معايير التدقيق الداخلي تمثل المبادئ الأساسية ، و القواعد الإرشادية لممارسي التدقيق الداخلي بالشكل الذي يجب أن يكون عليه ، كما أن معايير التدقيق الداخلي تمثل أساساً يلجأ إليه لتقييم آداء التدقيق الداخلي ، و وسيلة يتم من خلالها وضع التحسينات و التعديلات و التطورات ليتم الإلتزام بها من قبل ممارسي المهنة .

## المبحث الثاني

## جودة التدقيق الداخلي

تمهيد .

١. مفهوم جودة التدقيق الداخلي .

٢. أهمية جودة التدقيق الداخلي .

٣. عناصر جودة التدقيق الداخلي :

١-١ الاستقلالية .

١-٢ الموضوعية .

١-٣ التأهيل العلمي و العملي (الأهلية ) .

١-٤ الكفاءة المهنية .

## المبحث الثاني

## جودة التدقيق الداخلي

### مقدمة

إن الجودة كمصطلح ليس بجديد ، فهو يستخدم بالأصل في الصناعة ، و يشير إلى الوسائل والطرق المنظمة لفحص السلعة ، و أختيارها من أجل ضمان تحقيق مواصفات معينه ، فالصناعة تقيس الجودة عن طريق وضع معايير محددة ، و من ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير ( المغيولي ،٢٠٠٤ ) .

أما بخصوص مفهوم الجودة للتدقيق فإنه لا يوجد مفهوم محدد لها ، لذا سنقوم في هذا المبحث بالحديث عن مفهوم جودة التدقيق ، و العوامل المؤثرة عليها .

### ١- مفهوم جودة التدقيق الداخلي

إذا أردنا أن نستعرض مفهوم جودة التدقيق نجد أنه حتى الآن لا يوجد اتفاق على مفهوم موحد لجودة التدقيق ، وذلك كونها تمتاز بالخصائص التالية ( أحمد ، ٢٠٠٣ ) :-

أ- أنها غير ملموسة : و ذلك كون خدمة التدقيق يصعب تحديد قيمتها ، و قياسها مقدماً.

ب- عدم التجانس : حيث إن هناك تبايناً شديداً في أداء ، و تقديم الخدمة من وقت لآخر ، مثلاً عند ضغط الوقت و العمل يختلف أداء التدقيق ، كما أن هناك تبايناً في آراء ، و احتياجات المستفيدين من الخدمة ، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة ايجاد قياس موحد للجودة.

ج- أن ادراك جودة خدمة التدقيق تكمن في المقارنة بين المستفيدين منها ، و الأداء الفعلي للخدمة المقدمة .

د- أن تقييم جودة التدقيق لا يتم من خلال نتائج عمل التدقيق ( المخرجات ) فحسب ، و إنما يشمل أسلوب ، و عمليات أداء خدمة التدقيق ( المدخلات ) .

ولهذا فقد صنف الباحث مفهوم جودة التدقيق الداخلي من ناحيتين ، ناحية أكاديمية ، و ناحية مهنية كما يلي :-

من الناحية المهنية فقد عرفت جودة التدقيق على أنها " قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي ، و تقديم التوصيات لمعالجتها ، أو الحد منها ، و امكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل ( النوايسة ، ٢٠٠٦ ) .

كما عرفت جودة التدقيق " على أنها مجموعة من الخصائص الفنية ، و النوعية في عمليات التدقيق المنسجمة مع المعايير المهنية ، و التي توفر المصداقية ، و الرأي الفني أثناء القيام بتقدم التقرير لكي تشبع حاجات المستفيدين منها ( أحمد ، ٢٠٠٣ ) .

كما عرفت - أيضاً - جودة التدقيق بأنها " مجموعة الخصائص الفنية ، و النوعية التي يمتلكها التدقيق ، و التي تسهم في تلبية احتياجات الشركة محل التدقيق ، بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي و الاقتصادي للشركة " ( علي ، ٢٠٠٢ ) .

أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها " الألتزام بمعايير التدقيق ، و قواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق " (Prawitt et al , 2009).

كما عرفت جودة التدقيق بأنها " التأكيد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق ، و التأكيد من الالتزام بالسياسات ، و الإجراءات المحددة الموضوعة ، و التي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق" ( جمعة ، ٢٠٠٩ ) .

من خلال التعاريف السابقة لمفهوم جودة التدقيق الداخلي يلاحظ الباحث ما يلي :-

١- من الناحية المهنية فإن جودة التدقيق تتمثل في القدرة على تقييم نظام الرقابة الداخلي بهدف تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي ، و تقديم التوصيات المناسبة لإمكانية معالجتها ، و تصحيحها .

٢- أما من الناحية الأكاديمية فإن جودة التدقيق تتمثل في الالتزام بالمعايير ، و قواعد السلوك المهني ، كما تتمثل في امكانية تحقيق كل من الاستقلالية ، و الموضوعية ، و الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي .

٣- و ينتج عن جودة التدقيق الداخلي من الناحية الأكاديمية و المهنية ، تحقيق المصداقية ، و الشفافية في نتائج عمل التدقيق الداخلي ، و إضافة قيمة للشركة محل التدقيق .

## ٢- أهمية الجودة للتدقيق الداخلي

ازدادت أهمية جودة التدقيق الداخلي بعد أن اتسع نطاق التدقيق الداخلي ، و انتقاله من الدورالتقليدي الذي يركز على التدقيق المالي ، و الاداري ، إلى الدور الحديث الذي أصبح يركزعلى إضافة قيمة للشركة ، و القيام بدوره الجديد بالفعالية المطلوبة ، و تعزيز أحكام ، و قرارات التدقيق الداخلي ( عيسى ، ٢٠٠٨ ) .

و تتمثل أهمية جودة التدقيق الداخلي في زيادة مستوى التنسيق ، و التعاون بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي ، و ذلك من خلال أعتماد التدقيق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي ؛ و ذلك بما يسهم في توفير الوقت ، و التكلفة على الشركة محل التدقيق ؛ و ذلك من خلال عدم قيام التدقيق الخارجي للأعمال التي قام بها التدقيق الداخلي (نور و أخرون، ٢٠٠٧).

كما أن لجودة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة ، في كونها النتيجة التي يصل التدقيق الداخلي من خلالها إلى أعلى منفعة ممكنة ، و يقدم أفضل خدمات على مستوى عالٍ من الاتقان ، و الحرفية من خلال ما يلي ( Dixon and Goodall ,2007) :-

أ- تقديم الخدمات الاستشارية للشركة بشكل الذي يحقق لها الفائدة العظمى .

ب- القدرة على ايصال نتائج عمل التدقيق الداخلي بكل شفافية ، و مصداقية .

و لجودة التدقيق الداخلي تأثير إيجابي على مهام ، و أدوار التدقيق الداخلي ، و تساهم في تحقيق أفضل استفادة من عمل التدقيق ، من خلال تحسين و تطوير تقارير التدقيق الداخلي ، و

تحسين الأداء و إضافة قيمة للشركة ، كما أن لجودة التدقيق تأثير أيجابي على كل من حوكمة الشركات ، و الرقابة ، و إدارة المخاطر ( Gramling and Hermanson , 2009 ) .

بالإضافة إلى ذلك فإن لجودة التدقيق الداخلي تأثيراً أيجابياً في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي ، و التي تشكل خطر على أعمال الشركة ، و قدرة التدقيق الداخلي من تقديم التوصيات الفعالة للحد منها ، أو معالجتها ( Gramling and Vandervede, 2006 ) .

كما تتمثل أهمية جودة التدقيق الداخلي بنوعية الخدمات التي يقدمها للفئات ذات العلاقة بنتائج عمل التدقيق الداخلي، و التي تعتمد عليها أطراف عدة داخل الشركة في اتخاذ قرارتها ، و المتمثلة بما يلي ( عبد الله ، ٢٠٠٠ ) :-

أ- إدارة الشركة : حيث إن إدارة الشركة تهتم بعملية التدقيق الداخلي ، و ذلك عند تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي ، و تقديم التوصيات المناسبة ، و لذا فعلى المدى الطويل فإن من مصلحة إدارة الشركة محل التدقيق أن تتسم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة .

ب- أصحاب الشركة ، و المستثمرين : حيث إن اهتمامهم بعملية التدقيق و التي يجب أن تقدم لهم بمستوى عالٍ من الجودة ، و ذلك لضمان حماية أموال الشركة من الاختلاس ، و الغش ، و التزوير ، و اتخاذ القرار المناسب للمستثمرين حول جدوى الاستثمار .

## ٣-عناصر جودة التدقيق الداخلي :

لقد حددت المعايير المهنية للتدقيق العناصر الضرورية لضمان تحقيق جودة التدقيق الداخلي ، إذ جاء في قائمة معايير التدقيق رقم (SAS NO 65 ) عوامل جودة للتدقيق الداخلي ، و التي تشتمل على : الأهلية ، والموضوعية ، و بالمثل فإن معايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين حددت جودة التدقيق الداخلي في كل من الاستقلالية ، و الموضوعية ، و الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ( عيسى ، ٢٠٠٨ ) .

لذا سيقوم الباحث باستعراض عناصر جودة التدقيق الداخلي على النحو التالي :

## أولاً : استقلالية التدقيق الداخلي

لقد أكد معهد المدققين الداخليين الامريكي (IIA) من خلال إصداراته لمفهوم التدقيق الداخلي على أهمية الاستقلالية للتدقيق الداخلي أثناء القيام بمهمة التدقيق الداخلي ، حيث إن الاستقلالية تعتبر ركناً أساسياً لنجاح مهمة التدقيق الداخلي ، كما أن تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية يجعله قادراً على إنجاز واجباته ، و مسؤولياته بكل حرية ، و يكون موضوعياً في إعطاء رأيه بكل واقعية ، و مصداقية ( مقطش ، ٢٠٠٥ ) .

و يقصد بالاستقلالية بأنها " الاستقلال عن الأنشطة التي يتم تدقيقها ، وتتحقق الاستقلالية عند قيام المدقق الداخلي لعمله بحرية ، و موضوعية ، و القدرة على إعطاء رأيه بدون تحيز (الصحن و آخرون ، ٢٠٠٦) .

كما عرفت الاستقلالية - أيضاً - على أنها : البعد عن تضارب المصالح الذي يهدد الموضوعية ، كما تعني امكانية اعتماد الادارة على توصيات ، و نتائج عمل التدقيق الداخلي ، و تعزيز الاستقلالية من خلال تحقيق الموضوعية ، وعدم تحيزهم (mutchter ، 2003) .

و يعتبر استقلال التدقيق الداخلي حالة ذهنية تجعله مجرداً من أية مصالح عند أبداء رأيه ، و أن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم كافة العوامل ، و الضغوط التي قد تؤثر في الموضوعية ، و يوجد بعدين للاستقلالية في مجال التدقيق هما : الأول هو الشق الظاهر و الذي يتعلق بعدم وجود مصالح شخصية للتدقيق داخل الشركة ، و الثاني و هو الشق الحقيقي ، و الذي يتعلق بعدم إستجابة التدقيق الداخلي لأي ضغوط قد يتعرض لها تحد من استقلالية التدقيق الداخلي ( نور و آخرون ، ٢٠٠٧).

وتكمن أهمية الاستقلالية للتدقيق الداخلي في كونها وسيلة يكون التدقيق الداخلي قادراً من خلالها على تخطيط و تنفيذ عمله و إنجاز مهامه ، وواجباته بالشكل المطلوب و بالشكل الذي يراه مناسباً ؛ و ذلك لكي يكون قادراً على إعطاء رأيه من خلال التقارير الذي يقدمها للإدارة أو للجنة التدقيق عن نقاط القوة ، و نقاط الضعف ، و تقديم التوصيات المناسبة للحد من نقاط

الضعف في نظام الرقابة ، بالإضافة إلى أن الاستقلالية للتدقيق الداخلي تسهم بتقديم النتائج التي توصل إليها التدقيق الداخلي أثناء قيامه بمهامه ، و تقديمها بكل ، وضوح ، و شفافية ، حيث إن تعرض استقلالية التدقيق الداخلي إلى ضعف أو (تشويه) تكون لها آثار سلبية على جودة التدقيق الداخلي ، و لا جدوى من عملية التدقيق الداخلي ، لأن نتائجها تكون غير موضوعية ، و لذلك فإن الاستقلالية للتدقيق الداخلي تعتبر عنصراً مهماً في تحقيق جودته ، و ذلك لما لها من دور إيجابي في الوصول إلى الجودة من خلال قيام التدقيق الداخلي بعمله بشكل موضوعي (Zalewski , 2006) .

يرى الباحث بأن الاستقلالية هي العمود الفقري ، و العنصر الأساسي الذي يتم من خلاله الوصول إلى جودة التدقيق الداخلي ، و ذلك لما لها من تأثير مباشر على طبيعة عمل التدقيق الداخلي و على نتائج عمله ، لنجاح التدقيق الداخلي بمهامه و أهدافه .

## ثانياً - موضوعية التدقيق الداخلي

عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي الموضوعية على أنها "حالة ذهنية ، وتعني البعد عن التحيز، وعدم المشاركة في أية أنشطة ، أو علاقات يمكن أن تضعف من تقييم التدقيق الداخلي ، وحكمهم المهني ، واستخدام الحقائق دون تشويهها، من خلال المشاعر الشخصية ، أو التحيز" ( IIA , 2004 ) .

و تكمن أهمية الموضوعية للتدقيق الداخلي في قدرته على صياغة النتائج التي توصل إليها بعد عمليات الفحص ، و التدقيق التي قام بها ، بصورة تتناسق مع الحقائق ، و البراهين و الأدلة دون أي تحيز و بصورة مستقلة عن المشاعر ، و الأحاسيس الشخصية ( كراز ، ٢٠٠٥ ) .

و على ذلك فإن أهمية الموضوعية تتمثل في القيام بأعمال التدقيق بالطريقة التي تجعل المستفيدين من الخدمة يتأكدون من صدق نتائج عمل التدقيق الداخلي ، و بعدم تقديم التدقيق الداخلي أي تنازلات على حساب جودة العمل (الهيئه السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٤) .

كما تعتبر الموضوعية من العناصر ذات التأثير الأيجابي في تحقيق جودة التدقيق الداخلي ؛ وذلك من خلال الحصول على نتائج التدقيق الداخلي بكل شفافية ، و مصداقية دون وجود أي ضغوطات يمكن أن تؤثر على رأي التدقيق الداخلي ؛ و لذلك يجب التخفيف من التحديات التي يمكن أن تضعف من موضوعية التدقيق الداخلي ، وما ينتج عنها من آثار سلبية على الحقائق ، و الأدلة التي توصل إليها أثناء تقديم الخدمة ( عيسى ، ٢٠٠٨ ) .

و لذلك حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكي سبع تحديات تؤثر في موضوعية التدقيق الداخلي ، و التي تتمثل في ما يلي ( التدقيق الذاتي ، الضغط الاجتماعي ، المصلحة الاقتصادية ، العلاقات الشخصية ، التألف ، و التحيز الحضاري و العرقي و الجنسي و التحيز العرفي ) ( mutchter,2003 ) .

كما وضع معهد المدققين الداخليين الأمريكي عوامل مخففة للحد من تلك التحديات التي تؤثر في موضوعية التدقيق الداخلي و هي ( mutchter,2003 ) :-

أ- موقع و سياسات الشركة .

ب-الحوافز ( المكافأة ، و الانضباط ) .

ج- الاستشارات الداخلية .

د- نطاق عمل التدقيق الداخلي .

يرى الباحث أن الموضوعية للتدقيق الداخلي عنصر مهم لتحقيق جودة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال عرض نتائج عمل التدقيق الداخلي كما هي عليه في الواقع الفعلي ، و الحقيقي من دون تشويه ، أو تضليل ، أو تحيز .

## ثالثاً - التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للتدقيق الداخلي

يقصد بالأهلية للتدقيق الداخلي " أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية و الخبرات العلمية ، و الخبرات العملية في مجالي المحاسبة ، و التدقيق بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه " (ذنيبات ، ٢٠٠٩ ) .

و عرفت الأهلية للتدقيق الداخلي على أنها " الحصول على شهادة مقبولة عالمياً في التدقيق الداخلي ، حيث تضمن اكتساب مهارات التدقيق الداخلي ، متضمنة الخبرة العملية ، و أدوات العمل التي يمكن أن تطبق فوراً في أي شركة ، أو بيئة عمل" (Fogarty , 2000 and Kalbers ) .

كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين الأهلية للمدقق الداخلي بأنها " امتلاك المعرفة ، و المهارة ، و التدريب ، و غيرها من عناصر التأهيل اللازمة للقيام بمهمة التدقيق بطريقه سليمة ، و متفقة مع معايير التدقيق ، و السياسات التي تضعها إدارة الشركة ، و بما يتفق مع التشريعات و القوانين المعمول بها ( الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين ، ٢٠٠٤ ) .

و يتشكل التأهيل المهني للمدقق الداخلي من الدراسة الأكاديمية ، و الخبرة العملية ، و هذا ما أكد عليه معهد المدققين الداخليين في أحد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، و الذي ينص على " يجب أن تتوافر في التدقيق الداخلي المعرفة ، و المهارة ، و المتطلبات الضرورية لأداء أعمال التدقيق " ( الصبان و آخرون ، ١٩٩٦ ) .

و توجد مجموعة من العوامل التي يتم من خلالها الحصول على الأهلية للمدقق الداخلي ، من خلال ما يلي ( عيسى ، ٢٠٠٨ ) :-

أ- المستوى التعليمي الذي تم الحصول عليه .

ب- الخبرة المهنية ، و المعرفة بعمليات الشركة .

ج- الشهادات المهنية التي تم تحصيلها.

د- الإعداد ، و التدريب الفني للمدقق الداخلي .

هـ-التأهيل ، و التعليم المستمر للمدقق الداخلي .

و قد ذكر السقا (١٩٩٧) أن تنمية مؤهلات ، و قدرات المدقق الداخلي تكون من خلال التالي :-

أ-اجتياز اختبار زمالة المجمع الأمريكي للتدقيق الداخلي .

ب- اجتياز اختبار زمالة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

ج- الاطلاع على الدوريات ، و الكتب ، و المجلات المتخصصة .

و تكمن أهمية الأهلية للتدقيق الداخلي من خلال حصول المدقق الداخلي على فهم ، و استعاب لمتطلبات ، و مهام و واجبات عمل التدقيق الداخلي ، و إمكانية تقديم خدمات التدقيق الداخلي بصورة مهنية و نابعة عن علم ، و دراية ، و معرفة بمجريات التدقيق الداخلي ، ليساهم من خلال الأهلية بإضافة قيمة للشركة عن طريق تقديم خدمات التدقيق الداخلي بكل كفاءة ، و مهنية عالية ناتجة عن معرفة ، و دراية ، و تطبيق معايير التدقيق الداخلي ، و قواعد الممارسة المهنية أثناء القيام بنشاط التدقيق الداخلي ، ليتم الوصول في النهاية إلى تحقيق الجودة للتدقيق الداخلي ، و التي من خلالها يتم الوصول إلى الغاية ، و الهدف من التدقيق الداخلي ( Savcuk , 2007 ) .

و تعتبرالأهلية للتدقيق الداخلي وسيلة يتم من خلالها الوصول إلى جودة التدقيق الداخلي ، فقد لعب معهد المدققين الداخليين الأمريكي دوراً بارزاً في تأهيل ، و تدريب المدقق الداخلي ، و تطويره ؛ و ذلك من خلال عقد المؤتمرات ، و الدوريات ، و المقالات ، و الامتحانات المهنية ، حيث إن الأهلية جزء لا يتجزء من الأساليب المستخدمة لتحقيق جودة التدقيق الداخلي ، لذلك يجب وضع برامج تأهيلية ، لتطوير المدقق الداخلي ، و لمتابعة التطور في مهاراتهم لتحقيق جودة التدقيق الداخلي ، و توجد عدة نقاط يجب أخذها بعين الاعتبار وهي ( Pickett and Vinten , 2000 ) :-

أ- ضرورة وجود برنامج تطوير، و تدريب .

ب- أن يكون برنامج التطوير قادراً على مراجعة مدى تحسين مهارات التدقيق الداخلي ، و أدائه بعد التدريب .

ج- يجب ربط برنامج التطوير مع نظام الأداء الرسمي في الشركة بقصد وضع المعايير المناسبة ، و الحكم على مدى تنفيذ هذه المعايير .

د- يجب ربط برنامج التطوير مع التدريب لتقليل فجوة المهارات .

و يرى الباحث بأن أهلية التدقيق الداخلي تمثل عنصراً مهماً من عناصر جودة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك كونها الأساس الذي يوجه عمل التدقيق الداخلي ، و العنصر الداعم لفهم مضمون ، و تفاصيل عمل التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال اجتياز المدقق الداخلي للمتطلبات الأكاديمية ، و المهنية التي تجعله قادراً على تنفيذ عمله وفقاً لما تتطلبه المهنة من تطبيق لمعايير التدقيق الداخلي .

## رابعاً- الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي

يقصد بالكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي بانها " امتلاك المعرفة ، و المهارات ، والكفاءات الاخرى المطلوبة للإضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي" (IIA , 2004).

كما عُرفت الكفاءة المهنية على أنها " الذكاء ، و التأهيل ، و التدريب ليكون التدقيق الداخلي قادراً على إضافة قيمة للشركة من خلال الأداء" ، فالكفاءة المهنية ، تأتي من الاستعداد المكثف ، و طويل الأجل المتمثل في التدريب على المهارات ، و الأساليب ، و المبادىء العملية التي تعمق المهارات ، و الخبرة من خلال التعليم المستمر" (mutchter, 2003) .

كما ينظر إلى الكفاءة المهنية بأنها نتيجة لنشوء تقنيات حديثة ( مثل تقنيات المعلومات )، أو ظهور العديد من المشاكل الاقتصادية ، و الاجتماعية ، و يمكن النظر إلى الكفاءة المهنية كاستراتيجية عقلانية تهدف إلى حماية عمل شخص ما ، أو حماية ، و تحسين ظروف العمل ، أو تحسين الأجور ، و المكافأة الأخرى ( Lindseth , 2001 ) .

تقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين ( الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ ) :-

أ- بلوغ الكفاءة المهنية :

أن بلوغ الكفاءة المهنية يتطلب أولاً مستوى عالٍ من الثقافة العامة ، و بعد ذلك تعليم متخصص ، و تدريب ، و اجتياز المتطلبات المتعلقة بالمهنة ، ثم الخبرة العملية .

ب- المحافظة على الكفاءة المهنية ؛ و ذلك من خلال :

- مواكبة التطورات المستمرة في المهنة ، بما فيها الإصدارات الوطنية ، و الدولية في التدقيق ، و أية أنظمة ، و متطلبات قانونية أخرى .
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية مهنية وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها .

و تكمن أهمية الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي في كونها وسيلة يتم من خلالها تزود التدقيق الداخلي بالمعلومات و الأساليب الحديثة ، و التعليم المستمر لمعرفة التطورات في كل من المعايير، و قواعد السلوك المهني للتدقيق ، و كذلك استخدام الخطط ، و التقنيات الحديثة للوصول إلى تدقيق داخلي يتصف بالجودة العالية ( Pickett and Vinten , 2000 ) .

و على ذلك فإن الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي تسهم في ( Pickett and Vinten , 2000 ) :-

أ- تحسين جودة العمل أو المهمة .

ب- انخفاض عدد الموظفين اللازم لأداء العمل على المدى البعيد .

ج- التحسين من نوعية الخدمات المهنية .

بالإضافة إلى أن للكفاءة المهنية تأثيراً أيجابياً في تحقيق جودة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال زيادة المستوى التعليمي، و مستوى الخبرة ، و المهنية ، و مستوى التدريب ، و التعليم المستمر لينعكس بشكل ايجابي على أداء عمل التدقيق الداخلي في المهام الموكله إليه ، و على الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي ، و المهام و الواجبات الذي ينفذها (عيسى ، ٢٠٠٨ ) .

و يرى الباحث بأن الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي عنصر رئيسي في تحقيق جودة التدقيق الداخلي ، لأن من خلال الكفاءة المهنية يكون التدقيق الداخلي قد حصل على أحدث الأساليب المتبعة للقيام بعملية التدقيق على أكمل وجه ، كما تسهم في تطبيق الخبرات العلمية ، و العملية ؛ و ذلك من خلال التعليم المستمر ، والتدريب ، و تطوير المهارات ، و الخبرات ، جميع هذه العوامل تجعل التدقيق الداخلي قادراً على إضافة قيمة للشركة محل التدقيق ، و تقديم خدمات التدقيق الداخلي بالشكل المطلوب .

## المبحث الثالث

## العلاقة ما بين تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية و جودة التدقيق الداخلي

## المبحث الثالث

## العلاقة ما بين تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية و جودة التدقيق الداخلي

### تمهيد

إن التطورات الاقتصادية ، و التكنولوجية التي مرت بها الشركات على المستوى العالمي ، و ظهور العوامل ، و المؤثرات التي أكدت على أهمية التدقيق الداخلي ، وحاجة تلك الشركات الماسة للتدقيق الداخلي لمساندة نظام الرقابة الداخلي في تحقيق أهدافه ، بالإضافة إلى طبيعة الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي و التي تسهم في إضافة قيمة لتلك الشركات ، ما جعل تلك الشركات تتوجه للاستعانة بجهات خارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك بعد أن أوصى معهد المدققين الداخليين بذلك ، لما لها من فوائد يمكن أن تعود على الشركة من جراء الاستعانة بتلك الجهات لتقديم الخدمة ، و المتمثلة بنوعية ، و طبيعة المهام ، و الخدمات التي تقدمها للشركة محل التدقيق ( Lowe et al ,1999 ) .

و لهذا فإن استعانة الشركات بجهات خارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي ، وسيلة تطمح الشركة من خلالها ، الحصول على أعلى منفعة ممكنة من خلال تقديم التدقيق الداخلي لخدماته ، و مهامه في الشركة محل التدقيق ، بالشكل الذي يسهم في تحقيق جودة خدمات التدقيق الداخلي (Abbott et al , 2007) .

و في هذا المبحث سيتم توضيح أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في عناصر جودة التدقيق الداخلي .

١- العلاقه بين تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي و استقلالية التدقيق الداخلي :

إن تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي وسيلة فعالة لتحقيق جودة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال تعزيز الاستقلالية للجهة المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي بالشكل الذي يجعلها قادرة على العمل بحرية للقيام بمهمة التدقيق الداخلي ، مما يساعد تلك الجهات على تقديم خدمات التدقيق الداخلي بشكل أفضل (Abbott et al , 2007) .

و ذلك كون تلك الجهات الخارجية تمتلك صفات شخصية تجعلها قادرة على تحقيق متطلبات الاستقلالية أثناء القيام بتقديم خدمة التدقيق الداخلي ، حيث إن توجه الشركات للاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم الخدمة ، عندما لا تكون أدوات التدقيق الداخلي فعالة للحد من التحديات التي تؤثر على استقلالية التدقيق الداخلي ، مما يجعل الاستعانة بالجهات الخارجية للتدقيق الداخلي وسيلة فعالة لضمان الاستقلالية ( Lowe et al ,1999 ) .

و ذلك من خلال قدرتها على التعامل مع التحديات التي تؤثر في مفهوم الاستقلالية للتدقيق الداخلي ، كما يلي ( Aldlizer et al , 2003 ) :-

أولاً : إن الجهات الخارجية المقدمة للخدمة يكون اتصالها بشكل مباشر مع الإدارة العليا ، أو لجنة التدقيق .

ثانياً : إن الجهات الخارجية المقدمة للخدمة تحرص و بشكل مستمر على نشر الإرشادات ، و عقد الاجتماعات التي ترسخ من خلالها مفهوم الاستقلالية ، و أهميتها على طبيعة و نتائج عملها .

و على ذلك يرى (Carey et al , 2006) بأن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تحقق الاستقلالية للتدقيق الداخلي من خلال تلقيها الدعم الكافي من قبل الإدارة و لجنة التدقيق ؛ و ذلك حرصاً منها على الاستفادة من الخدمات التي تقدمها لها و للشركة ككل من

خلال مساهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، و تحديد نقاط الضعف و تقديم التوصيات للحد منها ، كما تدرك الإدارة العليا و لجنة التدقيق لأهمية الاستقلالية لتلك الجهات ، و التي تؤثر في طبيعة ، و نوعية ، و جودة تلك الخدمات ، و المهام التي تقدمها للشركة .

من خلال ما تم ذكره يمكن معرفة الآثار الإيجابية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي و ذلك من خلال (Swanger and Chewning, 2001) :

١- أن الجهات الخارجية المقدمة للتدقيق الداخلي قادرة على التعامل مع التحديات التي تحد من استقلالية التدقيق الداخلي ، و التي تتمثل في :

- عدم قيامها بالمهام الأدارية ، أو التنفيذية .
- قدرتها على التعامل مع التكنولوجيا ، و استخدام الأساليب المتقدمة أثناء القيام بتقديم الخدمة .
- القدرة على العمل وفق معايير التدقيق الداخلي ، و قواعد السلوك المهني .
- مراعات تقديم الخدمات الاستشارية للشركة .

٢- أن التزام و تطبيق الجهات الخارجية للتدقيق الداخلي بالعوامل التي تعزز من استقلاليتها أثناء تقديم خدمة التدقيق يكون لها أثر إيجابي في تحقيق جودة التدقيق الداخلي .

و لكلٍ من ( Aldhizer et al, 2003 ) رأي مختلف بهذا الموضوع ، فهم يرون بأن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تحرص على تحقيق أعلى دخل من خلال الاحتفاظ بالشركات محل التدقيق، و بالتالي فإن أي تعارض بين إدارة الشركة محل التدقيق ، و الجهات الخارجية يهدد ذلك الدخل ، و بالتالي يؤثر على استقلاليتها أثناء تقديم الخدمة .

و يرى الباحث أن الاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي وسيلة يتم من خلالها ضمان استقلالية التدقيق الداخلي ؛ و ذلك لقدرتها على التعامل و بشكل فعال مع

التحديات التي يمكن أن تضعف من استقلالية التدقيق الداخلي من خلال التزامها بمتطلبات الاستقلالية للتدقيق الداخلي .

### ٢- العلاقه بين تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي و موضوعية التدقيق الداخلي :

تلجأ الشركات إلى الاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك لضمان الحكم الموضوعي في عملية التدقيق الداخلي في ظروف معنية ، عندما لا تكون أدوات التدقيق الداخلي فعالة للحد من التحديات التي تؤثرفي موضوعية التدقيق الداخلي (مقطش ، ٢٠٠٥ ) .

و ذلك كون الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي ليس لديها أي علاقة شخصية مع الموظفين في الشركة التي يمكن أن تؤثر في قرارتهم ، بالإضافة إلى امتلاكهم المعرفة ، و الخبرة، والمهارة لمواجهة التحديات التي تضعف من الموضوعية ، و بالتالي فلا يوجد ما يحد من موضوعية آرائهم ، و القيام بمهمة التدقيق الداخلي بكل كفاءة ، و فعالية ، و القيام بمهامها على أكمل وجه ( Curtis ، 1992 ) .

كما أن حرص الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على سمعتها في سوق العمل تجعلها أكثر موضوعية أثناء القيام بتقديم خدمة التدقيق الداخلي ، و تقديم رأيها بكل موضوعية و حيادية ؛ و ذلك حفاظاً منها على اسمها ، وسمعتها التجاري (Carey et al , 2006) .

من خلال ما تم ذكره يمكن معرفة الآثار الإيجابية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية على موضوعية التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال (Ahlawat and Lowe, 2004) : -

أ- أن الجهات الخارجية للتدقيق الداخلي ليس لها مصلحة مباشرة بنتائج عمل التدقيق الداخلي ، و أنها تسعى إلى تقديم خدمة التدقيق الداخلي بكل موضوعية و حيادية ؛ و ذلك لحماية نفسها من أي مساءلة قانونية يمكن أن تؤثر على سمعتها التجارية .

ب-أن الجهات الخارجية ليس لها علاقات شخصية مع الموظفين في الشركة ، و التي يمكن أن تؤثر في قراراتها .

ج- أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تكون على اتصال مباشر مع الإدارة ، أو لجنة التدقيق .

د- قدرة تلك الجهات على تقديم خدمة التدقيق الداخلي مع تطبيق متطلبات الموضوعية ، و البعد عن أية عوامل ، أو أسباب يمكن أن تحد منها .

ه- أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي لديها القدرة على تحقيق الموضوعية للتدقيق الداخلي ، و الوصول إلى الجودة في طبيعة الخدمات التي تقدمها ؛ و ذلك من خلال عرضها لنتائج عملها بشكل موضوعي بعيداً عن التحيز، و المشاعر الشخصية ، و ايصال نتائج عمل التدقيق الداخلي بكل شفافية ، و مصداقية ( Abbott et al , 2007 ) .

ولبعض الباحثين رأي مختلف بخصوص الأستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي في تحقيق موضوعية التدقيق الداخلي ، فقد ذكر (Fitzaptrick , 2001 ) بأن الاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق لها تأثير سلبي على موضوعية التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال قيامها بتقديم العديد من المهام الاستشارية لشركة التدقيق ، بالإضافة إلى قيامها بتنفيذ بعض المهام الإدارية ، و التي تكون من ضمن نطاق التدقيق الداخلي، مما يؤدي إلى فقدانها النظرة الموضوعية أثناء قيامها بمهام وواجبات التدقيق الداخلي .

كما ذكر (Aldhizer et al, 2003 ) بأن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تعمل ضمن سياسات التعيين و الترقية للجهات التي تتبع إليها ، و بالتالي فإن عملها يقتصر على تقديم خدمة التدقيق الداخلي للشركات محل التدقيق دون وجود أي حافز لها لتقديم خدمة التدقيق الداخلي بالطريقة التي تضمن الموضوعية في نتائجها .

و يرى الباحث بأن اتباع الشركات سياسة الاستعانة بجهات خارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي ، تعتبر حلاً سريعاً ، و ذو تأثير مباشر لضمان الموضوعية للتدقيق الداخلي ؛ و ذلك لما تتبعه تلك الجهات من حيادية أثناء جمع الأدلة الكافية ، و قرائن الإثبات اللازمة لتدعيم ما توصلت إليه من نتائج ليتم عرضها بكل شفافية .

### ٣- العلاقه بين تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي ، و التأهيل العلمي والعملي (الأهلية) للجهة المقدمة لهذه الخدمة :

تعتبر الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي وسيلة يتم من خلالها نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافه ؛ من خلال امتلاكها التأهيل المهني ، و المهارات التي تجعلها قادرة على تقديم خدمة التدقيق الداخلي بكل كفاءة ، و تحقيق التوازن بين التكلفة و المنفعة لخدمة التدقيق ، وتحقيق الغاية التي وجد التدقيق الداخلي من أجلها بالشكل الذي يخدم كل من الشركة ، والأطراف الخارجية ( Jackson , 1996 ) .

كما أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تهتم بأن يكون لدى كوادرها المقدمين للخدمة التأهيل الأكاديمي و المهني ؛ و ذلك من خلال حصولهم على الشهادات الأكاديمية ، و المهنية في التدقيق الداخلي ليكونوا قادرين على القيام بخدمة التدقيق بالشكل المطلوب ، بالإضافة إلى حرص تلك الجهات على المنافسة في محيط عملها ؛ و ذلك من خلال توفير التأهيل الكافي لكوادرها ، و الذي يسهم في فهم واجبات ، و مسؤوليات التدقيق الداخلي بالشكل المطلوب ، كما أن للتأهيل العلمي و العملي دوراً مهماً في وضع استراتيجية أو خطة عمل للتدقيق الداخلي أثناء تقديم الخدمة لتكون ذات تأثير إيجابي على نوعية الخدمة المقدمة (Gil ، 1991 ) .

كما توجد مجموعة من العوامل التي تعزز قرار الشركات بالاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي لها ، و هي كما يلي ( Carey et al , 2006) : -

أ- أن قرار الاستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي يكون أكثر قبولاً لدى الإدارة العليا ، و لجنه التدقيق في الشركات ؛ و ذلك لامتلاك تلك الجهات الموارد البشرية المدربة على أحدث تقنية المعلومات مما يساعدها في تقديم خدمة التدقيق الداخلي بكفاءة عالية .

ب- كما أن امتلاك الجهات الخارجية المقدمة للخدمة الكفاءات الإدارية ، و الفنية التي تساعدها في التركيز على الأنشطة من خلال معارفهم ، و خبراتهم .

ج- ضمان تقديم خدمة التدقيق الداخلي بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي ، و قواعد السلوك المهني .

بالإضافة إلى أن الجهات الخارجية تمتلك الكوادر المؤهلة لتقديم خدمة التدقيق الداخلي مما يساعدها في تحقيق جودة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال (Aldhizer et al ، 2003 ):-

أ- أن الجهات الخارجية للتدقيق الداخلي لديها القدرة على تقييم المخاطر ، و تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي .

ب-كما أن الأهلية لتلك الجهات تجعلها قادرة على تقديم المقترحات لتحسين ، أو معالجة نقاط الضعف ؛ و ذلك بحكم تأهيلهم ، و خبرتهم في هذا المجال .

بالإضافة إلى ذلك فإن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تسعى إلى الوصول إلى التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للتدقيق الداخلي ، من خلال ما يلي (Aldhizer ، 2003 et al ):-

أ- الحصول على المعرفة ، و المهارة في مجال التدقيق الداخلي .

ب- الحصول على التأهيل العلمي ، و العملي في مجال التدقيق الداخلي .

ج- المشاركة في الندوات ، والمؤتمرات العلمية في مجال التدقيق الداخلي .

و يرى الباحث أن قرار الشركات بالاستعانة بجهات خارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي لها ، يسهم في اجتذاب الكوادر المؤهلة لتقديم الخدمة على أعلى مستوى من التأهيل العلمي و العملي ، لكي تضمن لها تحقيق الأهلية للتدقيق الداخلي ، و ما ينتج عنها من أثار إيجابية.

## ٤- العلاقه بين تقديم الجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي ، والكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي :

إن حاجة الشركات إلى نظام رقابة قوي ، و فعال ليكون داعماً و مسانداً لها في تحقيق أهدافها ، و تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه عنصراً مهماً ، و داعماً لنظام الرقابة الداخلي ؛ و لهذا فإن توجه الشركات للاستعانة بالجهات الخارجية لتقدم لها خدمة التدقيق الداخلي يكون مبنياً على زيادة تركيز الشركة في الحصول على مهارات جديدة تمتاز بالتدريب ، و التعليم الكافي ؛ لكي تكون قادرة على تقديم التوصيات اللازمة لمعالجة نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي (Caplan et al ، 2007) .

كما ان استعانة الشركات بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي يتمثل في إمكانية الحصول على الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ، و الخبرة الكبيرة في مجال التدقيق الداخلي ليكون لها فوائد واضحة على طبيعة الخدمات الاستشارية التي يقدمها التدقيق الداخلي للشركة محل التدقيق ( Fitzaptrick , 2001 ) .

من خلال ما تم ذكره يمكن معرفة الآثار الإيجابية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال ما يلي (Figg , 2000) :-

أ- أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تسهم بتحقيق متطلبات الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ، و التي تتمثل في الخبرة ، و التعليم المستمر و التدريب ، و مواكبة التكنولوجيا العلمية ، و متابعة التطورات في معايير التدقيق الداخلي ، و قواعد السلوك المهني .

ب- أن الكفاءة المهنية للجهات الخارجية المقدمة للخدمة تسهم في قدرة التدقيق الداخلي على التفاعل مع كل من إدارة المخاطر ، و حوكمة الشركات عن طريق تقديم خدماته لهما .

ج- أن امتلاك الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي الكوادر ذات الكفاءة ، و الخبرة الكافية في مجال التدقيق الداخلي ، و التي تسهم في وضع استراتيجية ( خطة عمل ) فعالة للقيام بخدمة التدقيق بكل كفاءة و فعالية (Carey et al , 2006).

و يرى الباحث بأن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي قادرة على تحقيق الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من خلال توفر مجموعة من العوامل و المميزات لدى كوادرها المقديمين للخدمة ، و المتمثلة بالقدرة على التعامل مع التقنيات المعاصرة بمجال التدقيق ، إضافة إلى الخبرة المتنوعة في مجال التدقيق ، بالإضافة إلى مواكبتها للتغيرات ، و التطورات في معايير التدقيق ، و الإلتزام بتطبيقها أثناء تقديم الخدمة ، جميع هذه العوامل ، و المميزات تجعلها قادرة على تحقيق الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي .

# الفصل الثالث

# الدراسة الميدانية

المبحث الأول – منهجية الدراسة .

المبحث الثاني – نتائج الدراسة ، و اختبار الفرضيات .

المبحث الثالث – النتائج التوصيات .

## المبحث الأول

## منهجية الدراسة

١- مقدمة .

٢- مجتمع الدراسة ، و عينتها .

٣- أداة الدراسة .

٤- اختبار صدق أداة الدراسة ، و ثباتها .

٥- الأساليب الإحصائية المستخدمة .

## المبحث الأول

## منهجية الدراسة

### ١- المقدمة

اعتمد الباحث في إعداد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، الذي يقوم على جمع البيانات من مصدرين :

أ- مصادر ثانوية : و تتلخص في مراجعة الأدبيات المحاسبية المتعلقة بالتدقيق الداخلي ، و نطاق ، و أهداف التدقيق الداخلي ، و كذلك أنواع التدقيق الداخلي بالإضافة إلى معايير التدقيق الداخلي ، و الإجراءات التي يجب على المدققين تنفيذها لأداء مهامهم ، بالإضافة إلى الأدبيات المتعلقة بالجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال الاطلاع على الكتب ، و الدراسات السابقة ، و الأبحاث العلمية المتعلقة بذلك .

ب- مصادر أولية : و تتلخص في تصميم استبانة موجهة إلى كل من المدققين الداخليين في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان ، و المدققين الخارجيين ؛ و ذلك بهدف معرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان .

### ٢- مجتمع الدراسة و عينتها :

تم تطبيق الدراسة الميدانية على عينتين مكونتين من المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في بورصة عمان ، و المدققين الخارجيين ، حيث كان عدد الشركات المساهمة العامة التي أجريت عليها الدراسة (٢٧٣) شركة مسجلة في سوق عمان المالي ( مركز إيداع الأوراق المالية ، ٢٠٠٩) ، و (٤٨٦) مدققاً خارجياً مسجلاً في جمعية مدققي الحسابات الأردنين ، ٢٠٠٩ ) .

حيث تم توزيع (١٧٩) استبانة على عينتين الدارسة المكونتين من المدققين الداخليين و الخارجيين بشكل عشوائي ، حيث تم استرداد (١٤٤) استبانة مقسمة إلى ما يلي : (٦٨) استبانة من المدققين الداخليين بالشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، (٧٦) من المدققين الخارجيين المسجلين في جمعية مدققي الحسابات الأردنين و عليه فإن نسبة الاسترداد قد بلغت (٨٠.٤%) و هو ما يوضحه الجدول (١) .

**جدول (١)**

**خصائص عينة الدراسة**

| | | المدقق الداخلي | | المدقق الخارجي | |
|---|---|---|---|---|---|
| المتغير | الفئات | التكرار | النسبة المئوية | التكرار | النسبة المئوية |
| الجنس | ذكر | 49 | 72.1 | 64 | 84.2 |
| | أنثى | 19 | 27.9 | 12 | 15.8 |
| العمر | أقل من ٢٥سنة | 9 | 13.2 | 7 | 9.2 |
| | من ٢٥ و أقل من ٣٥ سنة | 38 | 55.9 | 20 | 26.3 |
| | من ٣٥ و أقل من ٤٥ سنة | 13 | 19.1 | 33 | 43.4 |
| | ٤٥ سنة و أكثر | 8 | 11.8 | 16 | 21.1 |
| المؤهل العلمي | بكلوريوس | 46 | 67.6 | 42 | 55.3 |
| | ماجستير | 21 | 30.9 | 22 | 28.9 |
| | دكتوراه | 1 | 1.5 | 10 | 13.2 |
| | أخرى | - | - | 2 | 2.6 |
| التخصص العلمي | محاسبة | 54 | 79.4 | 65 | 85.5 |
| | أقتصاد | 4 | 5.9 | 5 | 6.6 |
| | مالية و مصرفية | 5 | 7.4 | 5 | 6.6 |
| | أخرى | 5 | 7.4 | 1 | 1.3 |
| الخبرة | أقل من ٥ سنوات | 21 | 30.9 | 15 | 19.7 |
| | من ٥ و أقل من ١٠ سنوات | 22 | 32.4 | 23 | 30.3 |
| | من ١٠ و أقل من ١٥ سنة | 13 | 19.1 | 20 | 26.3 |
| | من ١٥ سنة و أكثر | 12 | 17.6 | 18 | 23.7 |
| الشهادات المهنية | CPA | 4 | 5.9 | 7 | 9.2 |
| | CIA | 2 | 2.9 | 4 | 5.3 |
| | JCPA | 12 | 17.6 | 39 | 51.3 |
| | لا يوجد | 50 | 73.5 | 26 | 34.2 |

يلاحظ من الجدول رقم (١) بأن المؤهل العلمي لعينين الدراسة المكونتين من المدققين الداخليين ، والمدققين الخارجيين ، حيث بلغت نسبة المدققين الداخليين الحاصلين على البكلوريوس(٦٧.٦%) ، أما بنسبة للمدققين الخارجيين فقد بلغت (٥٥.٣%) ، و نستطيع القول بأن عينة الدراسة بشكل إجمالي تتكون ممن يحملون مؤهلات علمية عالية ، و هذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً ، و القادرة على الإجابة على اسئلة الاستبانة بالشكل المطلوب .

يلاحظ من الجدول السابق بأن أعلى نسبة تخصص لدى عينتي الدراسة هو تخصص المحاسبة ، بنسبة (٧٩.٤%) للمدققين الداخليين ، و بنسبة ( ٨٥.٥%) للمدققين الخارجيين مما سينعكس إيجابياً على نتائج الدراسة .

و يظهر الجدول السابق - أيضاً - نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة لعينتن الدراسة المكونتين من المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين ، و قد تم توزيع سنوات الخبرة إلى أربع فئات تبدأ أقل من (٥) سنوات و تنتهي ب (١٥) سنة فأكثر، حيث بلغت أعلى نسبة (٣٢.٤%) للفئة التي تقع بين ٥ و أقل من ١٠ سنوات بالنسبة للمدققين الداخليين ، و (٣٠.٣%) للمدققين الخارجيين ، مما يدل على أن أفراد عينتي الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة ، مما سينعكس إيجابياً على نتائج الدراسة .

كما بلغ عدد الحاصلين على شهادات مهنية من المدققين الداخليين (٦٨) من أفراد العينة المكون من المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين ، من أصل (١٤٤) أي ما نسبته (٤٧.٢%) و هذا مؤشر إيجابي إلى حد ما ، إذ أن وجود هذه النسبة من الحاصلين على الشهادات المهنية يعني وجود وعي لدى أفراد العينة .

كما وقد تم استخدام اختباري (One Way Anova) و (Independent – Sample T Test) لبيان أثر العوامل الديموغرافية على نتائج الدراسة ، و كما هو مبين في الجدولين (٢) و (٣) .

## جدول (2)

### نتائج اختبار ون انوفا لبيان أثر المعلومات الديموغرافية على نتائج الدراسة

| المتغيرات الديموغرافية | F | | | | الدلالة الاحصائية | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | المجال الاول | المجال الثاني | المجال الثالث | المجال الرابع | المجال الاول | المجال الثاني | المجال الثالث | المجال الرابع |
| العمر | 4.162 | 3.946 | 2.803 | 1.664 | 0.007 | 0.010 | 0.042 | 0.177 |
| المؤهل العلمي | 3.012 | 2.194 | 1.899 | 3.894 | 0.032 | 0.092 | 0.133 | 0.010 |
| التخصص العلمي | 1.937 | 0.446 | 0.309 | 0.115 | 0.126 | 0.721 | 0.819 | 0.951 |
| الخبرة العملية | 2.371 | 2.965 | 2.882 | 2.312 | 0.073 | 0.034 | 0.038 | 0.079 |
| الشهادات المهنية | 1.166 | 0.190 | 2.313 | 3.844 | 0.325 | 0.903 | 0.079 | 0.011 |

## جدول ( ٣ )

### نتائج اختبار " ت " لبيان أثر المعلومات الديموغرافية على نتائج الدراسة

| المتغيرات الديموغرافية | T | | | | الدلالة الاحصائية | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | المجال الاول | المجال الثاني | المجال الثالث | المجال الرابع | المجال الاول | المجال الثاني | المجال الثالث | المجال الرابع |
| الجنس | 0.776 | 0.466 | -0.056 | -0.008 | 0.439 | 0.642 | 0.953 | 0.181 |
| المسمى الوظيفي | -1.005 | -0.055 | 0.166 | -2.102 | 0.317 | 0.956 | 0.868 | 0.252 |

من خلال الاطلاع على الجدول رقم (٢) يتبين أنه عند مستوى ثقة ($\alpha$ = 0.05) يوجد فروقات ذات دلالة احصائية بين أفراد عينتين الدراسة المكونتين من المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين ، حيث أن الأختلافات كانت في العمر كما هو مبين في المجال الاول و الثاني و الثالث ، و الاختلافات في المؤهل العلمي كما هو مبين في المجال الأول و الرابع ، و الاختلاف في الخبرة كما هو مبين في المجال الثاني و الثالث ، والاختلاف في الشهادات المهنية كما هو مبين في المجال الرابع ، و لهذه الاختلافات تأثير على نتائج اجابات كلا من المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً ، و كما أن فإن لهذا الاختلافات أثر على نتائج الدراسة .

أما فيما يتعلق بالجدول رقم (٣) يتبين أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينتي الدراسة فيما يتعلق باختلاف الجنس ( ذكر ، و أنثى ) ، و المسمى الوظيفي ( مدقق داخلي ، و مدقق خارجي ) عند مستوى ثقة ($\alpha$ = 0.05) ، الامر الذي يعني أنه لن تختلف نتائج الدراسة باختلاف الجنس ، أو باختلاف المسمى الوظيفي لعينتي الدراسة .

## ٣- أداة الدراسة

اعتمد الباحث على أسلوب الاستبانة ، انظر الملحق (١) في جمع بيانات الدراسة ، و التي تم تصميمها لتحقيق أهداف الدراسة و تكونت الاستبانة مما يلي :

١- خطاب موجه إلى أفراد عينتي الدراسة يوضح فيها الباحث هدف الدراسة ، ونطاقها .

٢- القسم الأول : لغرض التعرف على الخصائص الديموغرافية لإفراد العينة ، و قد شملت المؤهل العلمي ، و التخصص ، الشهادات المهنية ، المسمى الوظيفي ، عدد سنوات الخبرة في التدقيق ، العمر .

٣- القسم الثاني : يهدف إلى معرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ، حيث تم تخصيص أربعة مجالات و هي : أ- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي؟ ، ب- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية

التدقيق الداخلي؟ ، ج- هل يؤثر التأهيل العلمي و العملي ( الأهية ) للجهات خارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ؟، د- هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ؟ .

و قد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي ( Likert Scale ) ، و هو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل فقرة من فقرات الاستبانة ، و تحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً وفقاً لما يلي و كما يظهرها الجدول (٤) .

**جدول ( ٤ )**

**مستوى الموافقة ، و درجتها لمقياس ليكرت الخماسي**

| مستوى الموافقة | درجة الموافقة | الوزن النسبي |
|---|---|---|
| موافق بشدة | ٥ | %١٠٠ |
| موافق | ٤ | %٨٠ |
| محايد | ٣ | %٦٠ |
| غير موافق | ٢ | %٤٠ |
| غير موافق بشدة | ١ | %٢٠ |

## ٤- اختبار صدق أداة الدراسة ، و ثباتها :

تم التأكد من صدق محتوى الأداة المستخدمة في الدراسة من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس ( انظر الملحق (٢) ) ، حيث تم الأخذ بمقترحاتهم و توجيهاتهم حول تعديل بعض أسئلة الاستبانة ، وشطبها من حيث الصياغة اللغوية ، و من حيث انتماء الاسئلة لمجال الدراسة .

و جرى اختبار معامل الاتساق الداخلي حسب معامل ألفا ، إذ بلغت قيمته للأداة ككل ( ٠.٨٨ ) و هي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة ( ٦٠% ) ، حيث عدت هذه

النسبة مناسبة لغايات هذه الدراسة ، و بمدى إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة ، وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة ، أي أنه كلما كان المعامل قريباً من الواحد الصحيح كان ذلك أفضل ، و يعد المعامل ضعيفاً إذا كان المعامل أقل من ( ٦٠% ) ، و مقبولا بين ( ٦٠% - ٧٠% ) و جيداً بين ( ٧٠% - ٨٠%) ، و ممتازاً إذا كان أكثر من ( ٨٠% ) و يوضح الجدول ( ٥) معامل الثبات لكل مجال من المجالات .

**جدول ( ٥)**

**معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا للمجالات ، و للأداة ككل**

| المقياس و أبعاده | ثبات الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا | عدد الفقرات |
|---|---|---|
| هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي ؟ | 0.740 | 18 |
| هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي ؟ | 0.674 | 10 |
| هل يؤثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ؟ | 0.707 | 7 |
| هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ؟ | 0.825 | 12 |

## ٥- الأساليب الإحصائية المستخدمة :

اعتمد الباحث على برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) وهي كما يلي :-

أ- أساليب الإحصاء الوصفي : وذلك بعرض نتائج الدراسة ، ووصف الإجابات التي انبثقت عنها أسئلة الاستبانة ، و هي :

- الوسط الحسابي ( Statistical Mean) : ويعد من المؤشرات الأكثر أهمية لقياس النزعة المركزية ، ويستخدم على نطاق واسع في الدراسات ، ويستخدم لقياس متوسط الإجابات عن اسئلة الدراسة .
- الانحراف المعياري ( Standard Deviation) : لمعرفة درجات تشتت القيم عن وسطها الحسابي ، من أجل تأكيد دقة التحليل .

ب – اختبار ( Cronobach Alpha): لقياس الثبات الداخلي لاسئلة الاستبانة ، ومصداقيتها .

ج- اختبار (One Sample T- test) : لاختبار الفرضيات ، و قد تم استخدام الوسط الفرضي ( ٣ ) معيار القبول ، و هو الفئة الوسطى من تدريج ليكرت الخماسي المعتمد في أداة الدراسة بهدف التحقق من صحة الفرضيات .

و- اختبار ( One Way ANOVA) : لاختبار الفروقات الجوهرية لعينتي الدراسة.

ز- اختبار ( Independent – Sample T Test ) : لبيان أثر المعلومات الديموغرافية على نتائج الدراسة .

## المبحث الثاني

# نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات

## المبحث الثاني

## نتائج الدراسة ، و اختبار الفرضيات

**عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات**

**الفرضية الرئيسية : لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي .**

و للتحقق من صحة هذه الفرضية لا بد من اختبار الفرضيات الفرعية ، من وجهة نظر عينتي الدراسة .

**الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي .**

تم اختبار هذه الفرضية من وجهة نظر كلٍ من المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين بالإضافة إلى وجهة نظر كليهما معاً ؛ و ذلك على النحو التالي :

**أولاً – من وجهة نظر المدققين الداخليين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى من وجهة نظر المدققين الداخليين ؛ وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٨ ) من أسئلة المجال الأول في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (6) .

**جدول (6)**

**المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٨ | ١ | تستند الجهات الخارجية إلى دليل تفصيلي لطبيعة خدمة التدقيق التي ستقدمها لشركة العميل . | 3.705 | 0.647 |
| ١٠ | ٢ | تختار الجهات الخارجية الميادين ، و الأنشطة ، و السياسات الإدارية ، الواجب فحصها من تلقاء نفسها . | 3.602 | 1.009 |
| ٤ | ٣ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم القيام بالمهام الإدارية و الوظائف التنفيذية لشركة العميل. | 3.882 | 1.165 |
| ٥ | ٤ | تحرص الجهات الخارجية على فصل أعمال التدقيق عن أية خدمات أخرى تقوم بها . | 3.852 | 0.851 |
| ٢ | ٥ | يوجد فصل بين موظفي العميل ( موظفي الشركة ) و موظفي الجهة الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي . | 4.088 | 0.893 |
| ١ | ٦ | تناقش الجهات الخارجية نتائج أعمالها مع الإدارة العليا في الشركة . | 4.102 | 0.932 |
| ٦ | ٧ | تختار الجهات الخارجية بكل حريه أساليب ، و إجراءات التدقيق ، و نطاق عملها . | 3.838 | 0.891 |
| ١٦ | ٨ | تحرص الجهات الخارجية على عدم وجود علاقات شخصية ، بينها و بين الإدارات التنفيذية لدى العميل . | 3.250 | 1.111 |
| ١٢ | ٩ | تتناسب قيمة الأتعاب التي تحصل عليها الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم الخدمة. | 3.544 | 0.818 |
| ٧ | ١٠ | تنسق الجهات الخارجية عملها مع لجنة التدقيق في شركة العميل . | 3.808 | 0.815 |
| ١١ | ١١ | تتجنب الجهات الخارجية تدريب العاملين في شركة العميل . | 3.588 | 1.109 |
| ١٥ | ١٢ | تحرص الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على عدم المساعدة في تصميم النظم الداخلية للعميل . | 3.235 | 1.038 |

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ١٨ | ١٣ | تبتعد الجهات الخارجية عن تقديم خدمات استشارية لإدارات الشركة غير خدمة التدقيق الداخلي . | 3.000 | 1.292 |
| ١٧ | ١٤ | تتجنب الجهات الخارجية تقديم خدمات استشارية ضريبية لشركة العميل . | 3.117 | 1.264 |
| ١٣ | ١٥ | تناقش الجهات الخارجية خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق . | 3.500 | 0.969 |
| ٣ | ١٦ | تستخدم الجهات الخارجية الأسلوب الذي تراه مناسباً في اختيار العينات التي سيتم تدقيقها . | 4.029 | 0.645 |
| ٩ | ١٧ | تفصل الجهات الخارجية بين الأنشطة التوكيدية ، و الأنشطة الأستشارية أثناء تقديم خدمة التدقيق لشركة العميل . | 3.691 | 0.815 |
| ١٤ | ١٨ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم وجود علاقة شخصية ، أو صلة قرابة ، أو علاقات عمل بينها و بين موظفي العميل . | 3.294 | 1.293 |
| | | **الكلي** | 3.445 | 0.415 |

يبين الجدول (6) المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين حيث جاءت الفقرة رقم (6) " تناقش الجهات الخارجية نتائج أعمالها مع الإدارة العليا في الشركة " في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ (4.102) و انحراف معياري بلغ (0.932) ، تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم (5) " يوجد فصل بين موظفي العميل ( موظفي الشركة ) و موظفي الجهة الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي بلغ (4.088) و انحراف معياري بلغ (0.893) .

بينما جاءت الفقرة رقم ( ١٣) " تبتعد الجهات الخارجية عن تقديم خدمات استشارية لإدارات الشركة غير خدمة التدقيق الداخلي " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.000 ) و انحراف معياري بلغ ( 1.292 ) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى حرص الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على مناقشة نتائج عملها مع الإدارة العليا في الشركة لكي تعزيز من استقلالية التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى الفصل بين موظفي العميل (موظفي الشركة) و موظفي الجهة الخارجية ، و الذي يسهم في تحقيق الاستقلالية للتدقيق الداخلي ، بالإضافة إلى حرصها على عدم القيام بتقديم الخدمات الاستشارية لإدارات شركة العميل .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار " ت " بين أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، ومقارنتها مع الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية ( ٣ ) في الجدول ( ٧ ) .

**جدول ( ٧ )**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لاستقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| استقلالية التدقيق الداخلي | 68 | 3.445 | 0.415 | 8.831 | 67 | 1.999 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ) لدى مقارنة تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (8.831 ) و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين .

**ثانياً – من وجهة نظر المدققين الخارجيين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى من وجهة نظر المدققين الخارجيين ؛ وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٨ ) من أسئلة المجال الأول في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث

تم استخراج المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (٨ ) .

**جدول (٨)**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٢ | ١ | تستند الجهات الخارجية إلى دليل تفصيلي لطبيعة خدمة التدقيق التي ستقدمها لشركة العميل . | 4.065 | 0.788 |
| ٣ | ٢ | تختار الجهات الخارجية الميادين ، و الأنشطة ، و السياسات الإدارية الواجب فحصها من تلقاء نفسها . | 4.039 | 0.790 |
| ٥ | ٣ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم القيام بالمهام الإدارية ، و الوظائف التنفيذية لشركة العميل. | 3.947 | 0.798 |
| ١ | ٤ | تحرص الجهات الخارجية على فصل أعمال التدقيق عن أية خدمات أخرى تقوم بها . | 4.144 | 0.795 |
| ١٠ | ٥ | يوجد فصل بين موظفي العميل ( موظفي الشركة ) و موظفي الجهة الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي . | 3.750 | 0.994 |
| ٦ | ٦ | تناقش الجهات الخارجية نتائج أعمالها مع الإدارة العليا في الشركة . | 3.828 | 0.737 |
| ١١ | ٧ | تختار الجهات الخارجية بكل حرية أساليب و إجراءات التدقيق ، و نطاق عملها . | 3.657 | 0.959 |
| ١٧ | ٨ | تحرص الجهات الخارجية على عدم وجود علاقات شخصية بينها و بين الإدارات التنفيذية لدى العميل . | 3.263 | 1.024 |
| ١٥ | ٩ | تتناسب قيمة الأتعاب التي تحصل عليها الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم الخدمة. | 3.328 | 1.215 |
| ٤ | ١٠ | تنسق الجهات الخارجية عملها مع لجنة التدقيق في شركة العميل . | 4.013 | 0.824 |

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | السؤال | رقم الفقرة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| 0.887 | 3.657 | تتجنب الجهات الخارجية تدريب العاملين في شركة العميل . | ١١ | ١٢ |
| 0.821 | 3.434 | تحرص الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على عدم المساعدة في تصميم النظم الداخلية للعميل . | ١٢ | ١٣ |
| 1.143 | 3.302 | تبتعد الجهات الخارجية عن تقديم خدمات استشارية لإدارات الشركة غير خدمة التدقيق الداخلي . | ١٣ | ١٦ |
| 1.122 | 3.421 | تتجنب الجهات الخارجية تقديم خدمات استشارية ضريبية لشركة العميل . | ١٤ | ١٤ |
| 0.846 | 3.763 | تناقش الجهات الخارجية خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق . | ١٥ | ٩ |
| 0.920 | 3.789 | تستخدم الجهات الخارجية الاسلوب الذي تراه مناسباً في اختيار العينات التي سيتم تدقيقها . | ١٦ | ٨ |
| 0.842 | 3.802 | تفصل الجهات الخارجية بين الأنشطة التوكيدية ، والأنشطة الاستشارية اثناء تقديم خدمة التدقيق لشركة العميل . | ١٧ | ٧ |
| 1.493 | 3.171 | تلتزم الجهات الخارجية بعدم وجود علاقة شخصية أو صلة قرابة ، أو علاقات عمل بينها ، و بين موظفي العميل . | ١٨ | ١٨ |
| 0.340 | 3.497 | **الكلي** | | |

يبين الجدول (٨) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين حيث جاءت الفقرة رقم (٤) " تحرص الجهات الخارجية على فصل أعمال التدقيق عن أية خدمات أخرى تقوم بها " في المرتبة الأولى ، و بمتوسط حسابي بلغ (4.144) و انحراف معياري بلغ (0.795) ، و تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (١) " تستند الجهات الخارجية إلى دليل تفصيلي لطبيعة خدمة التدقيق التي ستقدمها لشركة العميل " بمتوسط حسابي بلغ ( 4.065) و انحراف معياري بلغ (0.788 ) .

بينما جاءت الفقرة رقم (١٨ ) " تلتزم الجهات الخارجية بعدم وجود علاقة شخصية أو صلة قرابة أو علاقات عمل بينها و بين موظفي العميل " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.171 ) و انحراف معياري بلغ (1.493) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجه إلى أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تحرص على فصل أعمال التدقيق الداخلي عن أية خدمات أخرى تقدمها لشركة العميل ، بالإضافة إلى اعتمادها على دليل تفصيلي عن طبيعة الخدمة التي ستقدمها لشركة العميل .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار" ت " بين أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين ، و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية ( ٣ ) في الجدول ( ٩ ) .

**جدول (٩ )**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري، و اختبار ( T ) لاستقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| استقلالية التدقيق الداخلي | 76 | 3.497 | 0.340 | 12.751 | 75 | 1.999 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ) لدى مقارنة تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (12.751) و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين .

**ثالثاً - من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين ؛ وذلك بالاعتماد على الأسئلة من (١- ١٨) من أسئلة المجال الأول في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (١٠ ) .

**جدول (١٠)**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٧ | ١ | تستند الجهات الخارجية إلى دليل تفصيلي لطبيعة خدمة التدقيق التي ستقدمها لشركة العميل . | 3.895 | 0.745 |
| ٨ | ٢ | تختار الجهات الخارجية الميادين و الأنشطة ، و السياسات الإدارية الواجب فحصها من تلقاء نفسها . | 3.833 | 0.923 |
| ٣ | ٣ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم القيام بالمهام الإدارية ، و الوظائف التنفيذية لشركة العميل. | 3.916 | 0.985 |
| ١ | ٤ | تحرص الجهات الخارجية على فصل أعمال التدقيق عن أية خدمات أخرى تقوم بها . | 4.006 | 0.832 |
| ٥ | ٥ | يوجد فصل بين موظفي العميل ( موظفي الشركة ) و موظفي الجهة الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي . | 3.909 | 0.960 |
| ٢ | ٦ | تناقش الجهات الخارجية نتائج أعمالها مع الإدارة العليا في الشركة . | 3.958 | 0.843 |
| ١٠ | ٧ | تختار الجهات الخارجية بكل حرية أساليب ، و إجراءات التدقيق ، و نطاق عملها . | 3.743 | 0.929 |
| ١٦ | ٨ | تحرص الجهات الخارجية على عدم وجود علاقات شخصية بينها و بين الإدارات التنفيذية لدى العميل . | 3.256 | 1.062 |

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | السؤال | رقم الفقرة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| 1.048 | 3.430 | تتناسب قيمة الأتعاب التي تحصل عليها الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم الخدمة. | ٩ | ١٣ |
| 0.823 | 3.916 | تنسق الجهات الخارجية عملها مع لجنة التدقيق في شركة العميل . | ١٠ | ٤ |
| 0.995 | 3.625 | تتجنب الجهات الخارجية تدريب العاملين في شركة العميل . | ١١ | ١٢ |
| 0.932 | 3.340 | تحرص الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على عدم المساعدة في تصميم النظم الداخلية للعميل . | ١٢ | ١٤ |
| 1.221 | 3.159 | تبتعد الجهات الخارجية عن تقديم خدمات استشارية لإدارات الشركة غير خدمة التدقيق الداخلي . | ١٣ | ١٨ |
| 1.196 | 3.277 | تتجنب الجهات الخارجية تقديم خدمات استشاريه ضريبية لشركة العميل . | ١٤ | ١٥ |
| 0.913 | 3.638 | تناقش الجهات الخارجية خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق . | ١٥ | ١١ |
| 0.778 | 3.902 | تستخدم الجهات الخارجية الاسلوب الذي تراه مناسباً في أختيار العينات التي سيتم تدقيقها . | ١٦ | ٦ |
| 0.832 | 3.750 | تفصل الجهات الخارجية بين الأنشطة التوكيدية ، و الانشطة الاستشارية أثناء تقديم خدمة التدقيق لشركة العميل . | ١٧ | ٩ |
| 1.144 | 3.229 | تلتزم الجهات الخارجية بعدم وجود علاقة شخصية ، أو صلة قرابة ، أو علاقات عمل بينها و بين موظفي العميل . | ١٨ | ١٧ |
| 0.377 | 3.473 | **الكلي** | | |



يبين الجدول (١٠) المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين حيث جاءت الفقرة رقم (٤) " تحرص الجهات الخارجية على فصل أعمال التدقيق عن أية خدمات أخرى تقوم بها " في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ

(4.006) و انحراف معياري بلغ (0.832) ، تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم (6) " تناقش الجهات الخارجية نتائج أعمالها مع الإدارة العليا في الشركة " بمتوسط حسابي بلغ (3.958) و انحراف معياري بلغ (0.843) ، بينما جاءت الفقرة رقم (13) " تبتعد الجهات الخارجية عن تقديم خدمات استشارية لإدارات الشركة غير خدمة التدقيق الداخلي " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.159) و انحراف معياري بلغ (1.221) .

و يعلل الباحث السبب أنه يوجد اتفاق بين عينة الدراسة على أن تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية يسهم في تحقيق الاستقلالية للتدقيق الداخلي .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين ، و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية (٣) في الجدول (١١) .

**جدول (١١)**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لاستقلالية التدقيق الداخلي من وجهة المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| استقلالية التدقيق الداخلي | 144 | 3.4763 | 0.377 | 15.039 | 143 | 0.198 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ($\alpha$ = 0.05) لدى مقارنة تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي (٣) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (15.039) و بدلالة إحصائية (0.000) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي .

**الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي .**

تم اختبار هذه الفرضية من وجهة نظر كلٍ من المدققين الداخليين ، والمدققين الخارجيين بالإضافة إلى وجهة نظر كليهما معاً ، و ذلك على النحو التالي :

**أولاً – من وجهة نظر المدققين الداخليين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية من وجهة نظر المدققين الداخليين ، وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٠ ) من أسئلة المجال الثاني في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (١٢ ) .

**جدول (١٢ )**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٥ | ١ | تنفذ الجهات الخارجية أعمالها بالالتزام بالشك المهني أثناء تقديم الخدمة . | **3.911** | **0.706** |
| ٨ | ٢ | تقدم الجهات الخارجية عملها بدون تحديد أحكام مهنية مسبقة عن مركز العمل لدى شركة العميل . | **3.602** | **0.948** |
| ٦ | ٣ | تقدم الجهات الخارجية خدمة التدقيق من خلال فريق عمل متكامل . | **3.764** | **0.848** |
| ١٠ | ٤ | تقوم الجهات الخارجية باستبدال فريق العمل لدى العميل بين كل فترة و اخرى . | **3.235** | **1.173** |
| ٩ | ٥ | تحرص الجهات الخارجية على عدم التأثر بالشائعات لدى العميل عند تقديم خدمة التدقيق الداخلي . | **3.573** | **0.834** |

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٢ | ٦ | تعرض الجهات الخارجية النتائج التي توصلت إليها أثناء عملها بشكل موضوعي . | **4.088** | **0.663** |
| ١ | ٧ | تلتزم الجهات الخارجية بالحياد أثناء قيامها بجمع الأدلة و القرائن أثناء تقديم خدمة التدقيق . | **4.117** | **0.702** |
| ٣ | ٨ | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن المخالفات العامة التي تقوم بها إدارة العميل الى لجنة التدقيق . | **4.073** | **0.778** |
| ٤ | ٩ | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن الممارسات الخاطئة في المبادئ ، و المعايير المحاسبية المتبعة إلى لجنة التدقيق . | **4.000** | **0.712** |
| ٧ | ١٠ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم الحصول على حوافز و خصومات من شركة العميل . | **3.617** | **1.007** |
| | | **الكلي** | **3.798** | **0.473** |

يبين الجدول (١٢) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، حيث جاءت الفقرة رقم (7) " تلتزم الجهات الخارجية بالحياد أثناء قيامها بجمع الأدلة و القرائن أثناء تقديم خدمة التدقيق " في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ (4.117) و انحراف معياري بلغ (0.702) ، تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم (6) " تعرض الجهات الخارجية النتائج التي توصلت اليها أثناء عملها بشكل موضوعي " بمتوسط حسابي بلغ (4.088) و انحراف معياري بلغ (0.663) .

بينما جاءت الفقرة رقم (٤ ) " تقوم الجهات الخارجية باستبدال فريق العمل لدى العميل بين كل فترة وأخرى " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.235) ، و انحراف معياري بلغ ( 1.173) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن التزام الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي بالحيادية أثناء جمع الأدلة و القرائن، وعرضها للحقائق ، و ما توصلت إليه (نتائج عملها ) بكل موضوعية ، يسهم في تعزيز الموضوعية للتدقيق الداخلي .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية ( ٣ ) في الجدول ( ١٣ ) .

**جدول ( ١٣ )**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري و اختبار ( T ) لموضوعية التدقيق الداخلي من وجهة المدققين الداخليين**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | "ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| موضوعية التدقيق الداخلي | 68 | 3.798 | 0.473 | 13.912 | 67 | 1.999 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ) لدى مقارنة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (13.912) ، و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين .

**ثانياً – من وجهة نظر المدققين الخارجيين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين ، وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٠ ) من أسئلة المجال الثاني في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق

**الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول ( ١٤ ) .**

**جدول ( ١٤ )**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ١ | ١ | تنفذ الجهات الخارجية أعمالها بالالتزام بالشك المهني اثناء تقديم الخدمة . | **4.144** | **0.933** |
| ٦ | ٢ | تقدم الجهات الخارجية عملها بدون تحديد أحكام مهنية مسبقه عن مركز العمل لدى شركة العميل . | **3.710** | **0.935** |
| ٥ | ٣ | تقدم الجهات الخارجية خدمة التدقيق من خلال فريق عمل متكامل . | **3.921** | **0.828** |
| ٩ | ٤ | تقوم الجهات الخارجية باستبدال فريق العمل لدى العميل بين كل فترة و أخرى . | **3.605** | **0.967** |
| ١٠ | ٥ | تحرص الجهات الخارجية على عدم التأثر بالشائعات لدى العميل عند تقديم خدمة التدقيق الداخلي . | **3.447** | **0.914** |
| ٢ | ٦ | تعرض الجهات الخارجية النتائج التي توصلت إليها أثناء عملها بشكل موضوعي . | **3.973** | **0.816** |
| ٣ | ٧ | تلتزم الجهات الخارجية بالحياد أثناء قيامها بجمع الأدلة ، و القرائن أثناء تقديم خدمة التدقيق . | **3.947** | **0.846** |
| ٧ | ٨ | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن المخالفات العامة التي تقوم بها إدارة العميل إلى لجنة التدقيق . | **3.671** | **0.985** |
| ٤ | ٩ | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن الممارسات الخاطئه في المبادئ ، و المعايير المحاسبية المتبعة إلى لجنة التدقيق . | **3.947** | **0.781** |
| ٨ | ١٠ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم الحصول على حوافز، و خصومات من شركة العميل . | **3.657** | **0.945** |
| | | **الكلي** | **3.802** | **0.418** |

يبين الجدول ( ١٤ ) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين حيث جاءت الفقرة رقم ( ١) " تنفذ الجهات الخارجية أعمالها بالالتزام بالشك المهني أثناء تقديم الخدمة " في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ (4.144 ) و انحراف معياري بلغ (0.933 ) ، تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم ( ٦ ) " تعرض الجهات الخارجية النتائج التي توصلت اليها أثناء عملها بشكل موضوعي " بمتوسط حسابي بلغ ( 3.973 ) و انحراف معياري بلغ ( 0.816 ) .

بينما جاءت الفقرة رقم (٥ ) " تحرص الجهات الخارجية على عدم التأثر بالشائعات لدى العميل عند تقديم خدمة التدقيق الداخلي " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ ( 3.447) ، و انحراف معياري بلغ ( 0.914 ) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تلتزم بالشك المهني أثناء تقديم الخدمة ، بالإضافة إلى عرضها لنتائج عملها و ما توصلت إليه بشكل موضوعي ، مما يسهم في تحقيق الموضوعية للتدقيق الداخلي .

و لتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين ، و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية (٣) في الجدول (١٥) .

**جدول ( ١٥ )**

**المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لموضوعية التدقيق الداخلي من وجهة المدققين الخارجيين**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| موضوعية التدقيق الداخلي | 76 | 3.802 | 0.418 | 16.717 | 75 | 1.999 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( α = 0.05 ) لدى مقارنة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (16.717) ، و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين .

**ثالثاً - من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية من وجهة نظر المدققين الداخليين ، والمدققين الخارجيين ، وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٠ ) من أسئلة المجال الثاني في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (١٦ ) .

**جدول (١٦)**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ١ | ١ | تنفذ الجهات الخارجية أعمالها بالالتزام بالشك المهني أثناء تقديم الخدمة . | 4.034 | 0.839 |
| ٧ | ٢ | تقدم الجهات الخارجية عملها بدون تحديد أحكام مهنية مسبقة عن مركز العمل لدى شركة العميل | 3.659 | 0.939 |
| ٦ | ٣ | تقدم الجهات الخارجية خدمة التدقيق من خلال فريق عمل متكامل . | 3.847 | 0.838 |
| ١٠ | ٤ | تقوم الجهات الخارجية باستبدال فريق العمل لدى العميل بين كل فترة و أخرى . | 3.430 | 1.081 |

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | السؤال | رقم الفقرة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| 0.877 | 3.506 | تحرص الجهات الخارجية على عدم التأثر بالشائعات لدى العميل عند تقديم خدمة التدقيق الداخلي . | ٥ | ٩ |
| 0.747 | 4.027 | تعرض الجهات الخارجية النتائج التي توصلت إليها أثناء عملها بشكل موضوعي . | ٦ | ٣ |
| 0.783 | 4.028 | تلتزم الجهات الخارجية بالحياد أثناء قيامها بجمع الأدلة ، و القرائن أثناء تقديم خدمة التدقيق . | ٧ | ٢ |
| 0.913 | 3.861 | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن المخالفات العامة التي تقوم بها إدارة العميل إلى لجنة التدقيق . | ٨ | ٥ |
| 0.747 | 3.972 | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن الممارسات الخاطئة في المبادىء و المعايير المحاسبية المتبعة الى لجنة التدقيق . | ٩ | ٤ |
| 0.972 | 3.638 | تلتزم الجهات الخارجية بعدم الحصول على حوافز ، و خصومات من شركة العميل . | ١٠ | ٨ |
| 0.443 | 3.800 | **الكلي** | | |

يبين الجدول (١٦) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و الخارجيين حيث جاءت الفقرة رقم (١) " تنفذ الجهات الخارجية أعمالها بالالتزام بالشك المهني أثناء تقديم الخدمة " في المرتبة الأولى ، و بمتوسط حسابي بلغ (4.034 ) و انحراف معياري بلغ (0.839) ، تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم (٧) " تلتزم الجهات الخارجية بالحياد أثناء قيامها بجمع الأدلة ، و القرائن أثناء تقديم خدمة التدقيق " بمتوسط حسابي بلغ (4.028) و انحراف معياري بلغ (0.783) .

بينما جاءت الفقرة رقم (٤) " تقوم الجهات الخارجية باستبدال فريق العمل لدى العميل بين كل فترة ، و أخرى " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.430) و انحراف معياري بلغ (1.081) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن الجهات الخارجية تلتزم بالشك المهني أثناء تقديم خدمة التدقيق الداخلي ، بالإضافة إلى التزامها بجمع الأدلة ، و القرائن الكافي عن مراكز عملها أثناء تقديم الخدمة لكي تعزز الرأي المهني لها ، مما يسهم في تحقيق الموضوعية للتدقيق الداخلي .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين ، و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية (٣ ) في الجدول (١٧) .

**جدول (١٧)**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| موضوعية التدقيق الداخلي | 144 | 3.800 | 0.443 | 21.656 | 143 | 0.197 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) لدى مقارنة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي (٣) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (21.656) ، و بدلالة إحصائية (0.000) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً .

**الفرضية الثالثة : لا يوجد تأثير لتأهيل العلمي و العملي ( الأهلية ) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي .**

تم اختبارهذه الفرضية من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين بالإضافة إلى وجهة نظر كليهما معاً ؛ و ذلك على النحو التالي :

**أولاً – من وجهة نظر المدققين الداخليين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من وجهة نظر المدققين الداخليين ، وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ٧ ) من أسئلة المجال الثالث في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (١٨ ) .

**جدول (١٨ )**

**المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي (الإهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٥ | ١ | تتوفر في الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي الكوادر المؤهلة علمياً و عملياً. | **3.882** | **0.763** |
| ٧ | ٢ | تتيح الجهات الخارجية الفرص لكوادرها لمتابعة التعليم المستمر . | **3.661** | **0.784** |
| ٦ | ٣ | تتبع الجهات الخارجية سياسة تعين الكوادر الحاصلة على الشهادات الأكاديمية في المحاسبة . | **3.794** | **0.723** |
| ٤ | ٤ | تحفز الجهات الخارجية كوادرها للحصول على الشهادات المهنية المتخصصه في مجال التدقيق . | **3.926** | **0.739** |

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | السؤال | رقم الفقرة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| **0.732** | **4.029** | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمعايير المهنية ، و قواعد السلوك المهني للتدقيق . | ٥ | ٢ |
| **0.706** | **4.088** | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمبادئ المحاسبية ، و معايير التقارير المالية الدولية . | ٦ | ١ |
| **0.869** | **3.926** | تستخدم الجهات الخارجية تقنيات المعلومات و الآليات اللازمة لأداء خدمة التدقيق . | ٧ | ٣ |
| **0.534** | **3.647** | **الكلي** | | |

يبين الجدول ( ١٨ ) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين حيث جاءت الفقرة رقم (٦ ) " تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمبادئ المحاسبية و معايير التقارير المالية الدولية " في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ (4.088 ) و انحراف معياري بلغ (0.706 ) ، و تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم ( ٥ ) " تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمعايير المهنية و قواعد السلوك المهني للتدقيق " بمتوسط حسابي بلغ ( 4.029) و انحراف معياري بلغ ( 0.732) .

بينما جاءت الفقرة رقم (٢ ) " تتيح الجهات الخارجية الفرص لكوادرها لمتابعة التعليم المستمر " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ ( 3.661) و انحراف معياري بلغ ( 0.784) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تتمتع بالمعرفة الوافية للمبادئ المحاسبية ومعايير التقارير المالية ، بالإضافة إلى معرفتها الكافية بمعايير التدقيق ، و قواعد السلوك المهني ، مما يسهم في تحقيق التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للتدقيق الداخلي .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار ( T ) لمعرفة أثرالتأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين، و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية ( ٣ ) في الجدول ( ١٩ ) .

**جدول ( ١٩ )**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثرالتأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي . | 68 | 3.325 | 0.444 | 6.036 | 65 | 1.199 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ) لدى مقارنة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (6.036) و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير للتأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين .

**ثانياً – من وجهة نظر المدققين الخارجيين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من وجهة نظر المدققين الخارجيين ، وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ٧ ) من أسئلة المجال الثالث في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر التأهيل العلمي والعملي

(الاهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (٢٠ ) .

**جدول (٢٠ )**

**المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات هل يؤثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ١ | ١ | تتوفر في الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي الكوادر المؤهلة علمياً و عملياً . | **4.092** | **0.851** |
| ٥ | ٢ | تتيح الجهات الخارجية الفرص لكوادرها لمتابعة التعليم المستمر . | **3.815** | **0.975** |
| ٣ | ٣ | تتبع الجهات الخارجية سياسة تعين الكوادر الحاصلة على الشهادات الأكاديمية في المحاسبة. | **3.960** | **0.720** |
| ٢ | ٤ | تحفز الجهات الخارجية كوادرها للحصول على الشهادات المهنية المتخصصه في مجال التدقيق . | **4.052** | **0.830** |
| ٦ | ٥ | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمعايير المهنية ، و قواعد السلوك المهني للتدقيق . | **3.802** | **0.966** |
| ٤ | ٦ | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمبادئ المحاسبية و معايير التقارير المالية الدولية . | **3.934** | **0.984** |
| ٧ | ٧ | تستخدم الجهات الخارجية تقنيات المعلومات ، و الآليات اللازمة لأداء خدمة التدقيق . | **3.552** | **0.900** |
| | | **الكلي** | **3.814** | **0.420** |

يبين الجدول (٢٠) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي ( الأهلية ) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين حيث جاءت الفقرة رقم (١) " تتوفر في الجهات

الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي الكوادر المؤهلة علمياً و عملياً " في المرتبة الأولى ، و بمتوسط حسابي بلغ (4.092) و انحراف معياري بلغ (0.851) ، تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (٤) " تحفز الجهات الخارجية كوادرها للحصول على الشهادات المهنية المتخصصة في مجال التدقيق" بمتوسط حسابي بلغ (4.052) و انحراف معياري بلغ (0.830) . بينما جاءت الفقرة رقم (٧) " تستخدم الجهات الخارجية تقنيات المعلومات و الآليات اللازمة لأداء خدمة التدقيق " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.552) ، و انحراف معياري بلغ (0.900 ) .

و يعزو الباحث السبب لهذه النتيجة إلى أن الجهات الخارجية تتوفر لديها الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً لتجعلها قادرة على تقديم خدمة التدقيق الداخلي ، بالإضافة إلى حرص الجهات الخارجية للحصول على الشهادات المهنية المتخصصة في التدقيق الداخلي ما يجعلها قادرة على تحقيق التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للتدقيق الداخلي .

و لتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار ( T ) لمعرفة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية ( ٣ ) في الجدول ( ٢١ ) .

**جدول ( ٢١ )**

**المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار ( T ) لمعرفة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي . | 76 | 3.497 | 0.340 | 6.929 | 75 | 1.999 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) لدى مقارنة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي (٣) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (6.929) ، و بدلالة إحصائية (0.000) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير للتأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ، من وجهة نظر المدققين الخارجيين .

**ثالثاً - من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين ، وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ٧ ) من أسئلة المجال الثالث في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (٢٢ ) .

**جدول (٢٢ )**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي للجهات (الأهلية) الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٢ | ١ | تتوفر في الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي الكوادر المؤهلة علمياً ، و عملياً . | 3.994 | 0.815 |
| ٦ | ٢ | تتيح الجهات الخارجية الفرص لكوادرها لمتابعة التعليم المستمر . | 3.743 | 0.890 |

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | السؤال | رقم الفقرة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| **0.724** | **3.881** | تتبع الجهات الخارجية سياسة تعين الكوادر الحاصلة على الشهادات الأكاديمية في المحاسبة | ٣ | ٥ |
| **0.788** | **3.993** | تحفز الجهات الخارجية كوادرها للحصول على الشهادات المهنية المتخصصه في مجال التدقيق . | ٤ | ٣ |
| **0.868** | **3.909** | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمعايير المهنية ، و قواعد السلوك المهني للتدقيق | ٥ | ٤ |
| **0.864** | **4.006** | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمبادئ المحاسبية ، و معايير التقارير المالية الدولية . | ٦ | ١ |
| **0.902** | **3.729** | تستخدم الجهات الخارجية تقنيات المعلومات ، و الآليات اللازمة لأداء خدمة التدقيق . | ٧ | ٧ |
| **0.437** | **3.335** | **الكلي** | | |

يبين الجدول (٢٢) المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ، من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً ، حيث جاءت الفقرة رقم (6 ) " تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمبادئ المحاسبية و معايير التقارير المالية الدولية " في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ (4.006) و انحراف معياري بلغ ( 0.864) ، تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم (١) " تتوفر في الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي الكوادر المؤهلة علمياً ، و عملياً " بمتوسط حسابي بلغ (3.994) و انحراف معياري بلغ (0.815) .

بينما جاءت الفقرة رقم (7) " تستخدم الجهات الخارجية تقنيات المعلومات و الآليات اللازمة لأداء خدمة التدقيق " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.729) ، و انحراف معياري بلغ (0.902) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تتمتع بالمعرفة الوافية للمعايير المحاسبية ، و معايير التدقيق الداخلي ، وبالإضافة إلى توفر الكوادر المؤهلة في التدقيق الداخلي لتقديم الخدمة ، مما يؤكد على التأهيل العلمي و العملي ( الأهلية ) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي .

و لتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار ( T ) لمعرفة أثر التأهيل العلمي و العملي للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ، من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية ( ٣ ) في الجدول ( ٢٣ ) .

**جدول (٢٣)**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي .** | 144 | 3.335 | 0.437 | 9.206 | 143 | 0.198 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) لدى مقارنة أثر التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي (٣) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (9.206) و بدلالة إحصائية (0.000) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير للتأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً .

**الفرضية الفرعية الرابعة : لا يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي .**

تم اختبار هذه الفرضية من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين بالإضافة إلى وجهة نظر كليهما معاً ، و ذلك على النحو التالي :

**أولاً – من وجهة نظر المدققين الداخليين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الرابعة من وجهة نظر المدققين الداخليين ؛ وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٢ ) من أسئلة المجال الرابع في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (٢٤ ) .

**جدول (٢٤ )**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٢ | ١ | تحافظ الجهات الخارجية على التأهيل الفني لكوادرها عن طريق التدريب المستمر . | 3.794 | 0.783 |
| ١ | ٢ | تعقد الجهات الخارجية لكوادرها برامج ، و دورات تدريب ، و تقوم بتطويرها بشكل مستمر | 3.823 | 0.771 |
| ٣ | ٣ | تجيد الجهات الخارجية التعامل مع التقنيات المعاصرة في مجال التدقيق الداخلي . | 3.764 | 0.848 |
| ٨ | ٤ | تعمل الجهات الخارجية وفق برامج عمل تتمتع بالدقة و الكفاية . | 3.647 | 0.768 |
| ١٠ | ٥ | تمتلك الجهات الخارجية مهارات الاتصال مع الأفراد ( موظفي العميل ) | 3.588 | 0.757 |
| ٤ | ٦ | تحرص الجهات الخارجية على تنويع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي . | 3.753 | 0.874 |

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ١٢ | ٧ | تتمتع الجهات الخارجية بالإلمام الكافي بطبيعة نشاط ، و صناعة العميل . | 3.308 | 1.040 |
| ١١ | ٨ | تعمل الجهات الخارجية بأحدث الأساليب الفنية و السلوكية في تنفيذ عمليات التدقيق . | 3.514 | 0.889 |
| ٩ | ٩ | توزع الجهات الخارجية كوادرها حسب حجم ، و درجة تعقيد خدمة التدقيق ، و نوعيتها . | 3.617 | 0.810 |
| ٧ | ١٠ | توفر الجهات الخارجية الإرشاد ، و التوجيه لكوادرها أثناء تأدية الخدمة . | 3.647 | 0.859 |
| ٦ | ١١ | تلتزم الجهات الخارجية بحضور الندوات ، و المؤتمرات في مجال التدقيق . | 3.647 | 0.842 |
| ٥ | ١٢ | تحرص الجهات الخارجية على متابعة النشرات ، و الدوريات العلمية المرتبطة بمجال التدقيق . | 3.676 | 0.781 |
| | | **الكلي** | 3.325 | 0.444 |

يبين الجدول (٢٤) المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين حيث جاءت الفقرة رقم (٢) " تعقد الجهات الخارجية لكوادرها برامج ، و دورات تدريب ، و تقوم بتطويرها بشكل مستمر" في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ (3.823) و انحراف معياري بلغ (0.771) ، تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم (١) " تحافظ الجهات الخارجية على التأهيل الفني لكوادرها عن طريق التدريب المستمر " بمتوسط حسابي بلغ (3.794) و انحراف معياري بلغ (0.783) .

بينما جاءت الفقرة رقم (٧) " تتمتع الجهات الخارجية بالإلمام الكافي بطبيعة نشاط و صناعة العميل " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.308) و انحراف معياري بلغ (1.040) .

و يعزو الباحث السبب لهذه النتيجة إلى أن الجهات الخارجية تحرص على عقد الدورات التدريبية و تطويرها بشكل مستمر، و المحافظة على التأهيل الفني لها ؛ و ذلك من خلال التدريب المستمر لكوادرها ؛ لكي تكون قادرة على القيام بالخدمة و تحقيق الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و الوسط الفرضي معيار قبول الفرضية (٣) في الجدول (٢٥) .

**جدول (٢٥)**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي** | 68 | 3.647 | 0.534 | 9.979 | 67 | 1.999 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ) لدى مقارنة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (9.979) و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد أثر لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين .

**ثانياً – من وجهة نظر المدققين الخارجيين :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الرابعة من وجهة نظر المدققين الخارجيين ؛ وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٢ ) من أسئلة المجال الرابع في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق

الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (٢٦) .

**جدول (٢٦)**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ١١ | ١ | تحافظ الجهات الخارجية على التأهيل الفني لكوادرها عن طريق التدريب المستمر . | 3.657 | 0.758 |
| ٤ | ٢ | تعقد الجهات الخارجية لكوادرها برامج ، و دورات تدريب ، و تقوم بتطويرها بشكل مستمر | 3.934 | 0.771 |
| ١ | ٣ | تجيد الجهات الخارجية التعامل مع التقنيات المعاصرة في مجال التدقيق الداخلي . | 4.144 | 0.667 |
| ٣ | ٤ | تعمل الجهات الخارجية وفق برامج عمل تتمتع بالدقة و الكفاية . | 3.934 | 0.699 |
| ٧ | ٥ | تمتلك الجهات الخارجية مهارات الاتصال مع الأفراد ( موظفي العميل ) | 3.736 | 0.899 |
| ٢ | ٦ | تحرص الجهات الخارجية على تنويع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي . | 3.973 | 0.832 |
| ٩ | ٧ | تتمتع الجهات الخارجية بالإلمام الكافي بطبيعة نشاط و صناعة العميل . | 3.671 | 0.929 |
| ١٠ | ٨ | تعمل الجهات الخارجية بأحدث الأساليب الفنية ، و السلوكية في تنفيذ عمليات التدقيق . | 3.671 | 0.870 |
| ٥ | ٩ | توزع الجهات الخارجية كوادرها حسب حجم ، و درجة تعقيد خدمة التدقيق و نوعيتها . | 3.934 | 0.821 |
| ٨ | ١٠ | توفر الجهات الخارجية الإرشاد ، و التوجيه لكوادرها أثناء تأدية الخدمة | 3.697 | 0.848 |
| ٦ | ١١ | تلتزم الجهات الخارجية بحضور الندوات ، و المؤتمرات في مجال التدقيق . | 3.776 | 0.776 |
| ١٢ | ١٢ | تحرص الجهات الخارجية على متابعة النشرات ، و الدوريات العلمية المرتبطة بمجال التدقيق . | 3.644 | 0.743 |
| | | **الكلي** | 3.344 | 0.432 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( α = 0.05 ) لدى مقارنة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (16.892) ، و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

**ثالثاً - من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً :**

تم اختبار الفرضية الفرعية الرابعة من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين ، وذلك بالاعتماد على الأسئلة من ( ١- ١٢ ) من أسئلة المجال الرابع في القسم الثاني من استبانة الدراسة ، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية ، و الانحراف المعياري لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ، و ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية ، و كانت النتائج كما يلي في الجدول (٢٨ ) .

**جدول (٢٨ )**

**المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً**

| الترتيب | رقم الفقرة | السؤال | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|
| ٦ | ١ | تحافظ الجهات الخارجية على التأهيل الفني لكوادرها عن طريق التدريب المستمر . | 3.722 | 0.770 |
| ٣ | ٢ | تعقد الجهات الخارجية لكوادرها برامج ، و دورات تدريب تقوم بتطويرها بشكل مستمر . | 3.881 | 0.770 |
| ١ | ٣ | تجيد الجهات الخارجية التعامل مع التقنيات المعاصرة في مجال التدقيق الداخلي . | 3.966 | 0.779 |
| ٢ | ٤ | تعمل الجهات الخارجية وفق برامج عمل تتمتع بالدقة و الكفاية . | 3.965 | 0.744 |

| الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | السؤال | رقم الفقرة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| **0.836** | **3.798** | تمتلك الجهات الخارجية مهارات الاتصال مع الأفراد ( موظفي العميل ) . | ٥ | ٥ |
| **0.857** | **3.666** | تحرص الجهات الخارجية على تنويع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي | ٦ | ١٠ |
| **0.996** | **3.861** | تتمتع الجهات الخارجية بالإلمام الكافي بطبيعة نشاط و صناعة العميل . | ٧ | ٤ |
| **0.879** | **3.500** | تعمل الجهات الخارجية بأحدث الأساليب الفنية ، و السلوكية في تنفيذ عمليات التدقيق | ٨ | ١٢ |
| **0.829** | **3.597** | توزع الجهات الخارجية كوادرها حسب حجم و درجة تعقيد خدمة التدقيق و نوعيتها . | ٩ | ١١ |
| **0.851** | **3.784** | توفر الجهات الخارجية الإرشاد و التوجيه لكوادرها أثناء تأدية الخدمة . | ١٠ | ٧ |
| **0.807** | **3.673** | تلتزم الجهات الخارجية بحضور الندوات ، و المؤتمرات في مجال التدقيق . | ١١ | ٩ |
| **0.758** | **3.715** | تحرص الجهات الخارجية على متابعة النشرات ، و الدوريات العلمية المرتبطة بمجال التدقيق . | ١٢ | ٨ |
| **0.483** | **3.735** | **الكلي** | | |

يبين الجدول (٢٨) المتوسطات الحسابية ، و الانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر كلٍ من المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين حيث جاءت الفقرة رقم (٣) " تجيد الجهات الخارجية التعامل مع التقنيات المعاصرة في مجال التدقيق الداخلي " في المرتبة الأولى و بمتوسط حسابي بلغ ( 3.966) ، و انحراف معياري بلغ ( 0.779) ، تليها المرتبة الثانية الفقرة رقم (٤ ) " تعمل الجهات الخارجية وفق برامج عمل تتمتع بالدقة و الكفاية " بمتوسط حسابي بلغ ( 3.965) و انحراف معياري بلغ (0.744 ) .

بينما جاءت الفقرة رقم (8 ) " تعمل الجهات الخارجية بأحدث الأساليب الفنية و السلوكية في تنفيذ عمليات التدقيق " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.500 ) ، و انحراف معياري بلغ (0.879 ) .

و يعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي تعمل وفق برامج عمل تتمتع بالدقة و الكفاية ، بالإضافة إلى قدرتها على التعامل مع التقنيات المعاصرة في مجال التدقيق الداخلي ، مما تسهم في تحقيق الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي .

و للتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً في الجدول ( ٢٩ ) .

**جدول ( ٢٩ )**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار ( T ) لمعرفة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | " ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الكفاءة المهنية التدقيق الداخلي | 144 | 3.735 | 0.483 | 18.257 | 143 | 0.197 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ) لدى مقارنة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ، بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة (18.257) و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من

جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين معاً .

و لتحقيق صحة الفرضية الرئيسة الأولى السابقة تم استخدام اختبار " ت " بين تحقيق جودة التدقيق الداخلي ، و الوسط الفرضي معيار القبول (٣ ) كما في جدول ( ٣٠ ) .

**جدول ( ٣٠ )**

**المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و اختبار " ت " لأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان**

| | التكرار | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | "ت" المحسوبة | درجات الحرية | " ت " الجدولية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **جودة التدقيق الداخلي** | 144 | 3.5861 | 0.3437 | 20.462 | 143 | 0.197 | 0.000 |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فرق ذات دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ ) لدى مقارنة أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالوسط الفرضي ( ٣ ) حيث بلغت قيمة " ت " المحسوبة ( 20.462) و بدلالة إحصائية (0.000 ) ، ما يشير إلى رفض الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه يوجد تأثير لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين معاً.

**الفرضية الرئيسية الثانية : " لا توجد فروقات جوهرية بين آراء أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي " .**

لمعرفة الفروقات الجوهرية بين عينتي الدراسة المكونة من المدققين الداخليين ، و المدققين الخارجيين فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي ،و قد قام الباحث باستخدام اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA ) كما هو مبين في الجدول ( ٣١ ) .

**جدول ( ٣١ )**

**الفروقات جوهرية بين آراء أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان**

| مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة " ف" المحسوبة | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|---|---|
| **بين المجموعات** | 0.132 | 1 | 0.132 | 1.119 | 0.292 |
| **داخل المجموعة** | 16.765 | 142 | 0.118 | | |
| **الكلي** | 16.897 | 143 | | | |

من خلال استقراء النتائج في الجدول ( ٣١ ) لنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي يتضح عدم وجود فروقات جوهرية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) ، و قبول الفرضية العدمية ، و هذا يعني أنه لا توجد فروقات جوهرية بين آراء أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان .

## المبحث الثالث

# النتائج و التوصيات

أولاً – نتائج الدراسة

ثانياً – التوصيات

## المبحث الثالث

## النتائج و التوصيات

**أولاً – النتائج :**

جاءت هذه الدراسة لبيان أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ، و فيما يلي ملخص لما أسفرت عنه الدراسة من نتائج :

١- من خلال أفراد عينتي الدراسة تبين أن لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية أثر إيجابي في تحقيق جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ، و ذلك من خلال النتائج الفرعية التالية :

أ-أن لتقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية له تأثير إيجابي كبير في تحقيق الاستقلالية للتدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال حرصها على الإلتزام بمتطلبات الاستقلالية ، و الحد من التحديات التي تؤثر في استقلالية التدقيق الداخلي .

ب- أن تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية يؤثر في موضوعية التدقيق الداخلي بشكل إيجابي ؛ و ذلك من خلال تطبيق المتطلبات الرئيسية لتحقيق الموضوعية للتدقيق الداخلي .

ج- أن التأهيل العلمي و العملي (الأهلية) للجهات الخارجية يؤثر في تقديم خدمة التدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال توفر الكوادر المؤهلة علمياً و عملياً لدى الجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي .

د- أن تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية يؤثر و بشكل واضح على الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ؛ و ذلك من خلال الكوادر ذات الكفاءة المهنية العالية المتوفرة لدى الجهات الخارجية المقدمة للخدمة .

٢- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين أفراد عينتي الدراسة فيما يتعلق بأثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان .

**ثانيا : التوصيات**

بناء على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج سيتناول هذا القسم التوصيات التي من شأن الأخذ بها ( وفق رأي الباحث ) لتحقيق جودة التدقيق الداخلي عند تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية بالشركات المدرجة في بورصة عمان ، و تتمثل هذه التوصيات فيما يلي :

أولاً- على الشركات المدرجة في بورصة عمان ، النظر في إمكانية الأستعانة بالجهات الخارجية لتقديم خدمة التدقيق الداخلي لها ، و ما يعود عليها من منافع بتحقيق الجودة للتدقيق الداخلي .

ثانياً – التأكيد على ربط الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي بشكل مباشر مع لجنة التدقيق الداخلي ، و مناقشة جميع التحديات التي يمكن أن تحد من عملها ، و أن تقدم لجنة التدقيق بتلك الشركات الدعم الكافي لها أثناء تقديم الخدمة .

ثالثاً – على الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي ، أمكانية توفير كوادر متخصصة ، و ذات خبرة بطبيعة عمل كافة القطاعات ( البنوك ، التأمين ، الخدمات ، الصناعة ) .

رابعاً – على الشركات المدرجة في بورصة عمان الحرص على عدم الاستعانة بنفس الجهة لتقديم خدمة التدقيق الداخلي و الخارجي معاً .

# المراجع

## ١- المراجع العربية

### أ- الكتب


١- الاتحاد الدولي للمحاسبين ( ٢٠٠٨ ) . اصدارات المعايير الدولية لممارسات أعمال التدقيق والتأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

٢- الصحن ، عبد الفتاح و السرايا ، محمد و السوافيري ، فتحي ( ٢٠٠٨ ) . الرقابة و المراجعة الداخلية ، الأسكندرية ، المكتب العربي الحديث .

٣- الوردات ، خلف ( ٢٠٠٦ ) . التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، عمان ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع .

٤- الزعبي ، محمد (٢٠٠٦ ) . التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS ، عمان ، دار وائل للنشر و التوزيع .

٥- الصبان ، محمد و جمعة ، إسماعيل و السوافيري ، فتحي ( ١٩٩٦ ) . الرقابة و المراجعة الداخلية ، الأسكندرية ، شباب الجامعة للطباعة و النشر .

٦- السقا ، السيد (١٩٩٧ ) . المراجعة الداخلية الجوانب المالية و التشغيلية ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبين .

٧- إبراهيم ، أهاب ( ٢٠٠٩ ) . التدقيق القائم على مخاطر الأعمال ، عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع .

٨- جمعة ، أحمد ( ٢٠٠٥ ) . المدخل إلى التدقيق الحديث ، عمان ، دار صفاء للنشر و التوزيع .

٩- جمعة ، أحمد ( ٢٠٠٩ ) . تطوير معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ، عمان ، دار صفاء للنشر و التوزيع .

١٠- ذنيبات ، على ( ٢٠٠٩ ) . تدقيق الحسابات – في ضوء المعايير الدولية ، عمان ، مكتبة أفنان .

١١- علي ، عبد الوهاب ( ٢٠٠٢ ) . خدمات مراقب الحسابات لسوق المال و المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصري و الدولية و الإمريكية ، الأسكندرية ، الدار الجامعية .

١٢- عبد الله ، خالد ( ٢٠٠٠ ) . علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية ، عمان ، دار وائل للنشر .

١٣- لطفي ، أمين ( ٢٠٠٢ ) . مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الأسكندرية ، الدار الجامعية الجديدة.

١٤- نور ، أحمد و عبيد ، حسين و شحاتة ، شحاتة ( ٢٠٠٧ ) . دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات . الأسكندرية ، الدار الجامعية .

**ب-الرسائل الجامعية**

١٥- البطاح ، حسام ( ٢٠٠٢ ) . المراجعة الداخلية و أثرها في إنجاح المشروع . رسالة ماجستير ، جامعة حلب ، سوريا .

١٦- القرعان ، فادي ( ٢٠٠٧ ) . العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية . رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، الأردن .

١٧- التل ، صفوت ( ٢٠٠٧ ) . التدقيق الداخلي و علاقة بضبط الجودة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على شهادة الأيزو ٩٠٠١ . رسالة ماجستير ، جامعة عمان العربية ، عمان ، الأردن .

١٨- أحمد ، زياد ( ٢٠٠٣ ) . العوامل المؤثر في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق . رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، الأردن .

١٩- حميدات ، أحمد ( ٢٠٠٢ ) . تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن و العوامل المحددة لها . رسالة ماجستير ، الأردن .

٢٠- شناق ، باسل ( ٢٠٠٥ ) . تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ( ٦١٠ ) . رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية ، عمان الأردن .

٢١- كراز ، شادي ( ٢٠٠٥ ) . كفاءة و فعالية إدارة الرقابة الداخلية ( المراجعة الداخلية ) في سوريا مع التطبيق العملي على بعض مؤسسات التجارة الداخلية . رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، سوريا .

٢٢- مقطش ، رهام (٢٠٠٦ ) . نموذج مقترح لتحديد العوامل المؤثرة في موضوعية المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية . رسالة دكتوراه ، جامعة عمان العربية للدرسات العليا ، الأردن .

## ج- الدوريات و المجلات

٢٣- العمري ، أحمد و عبد الغني ، فضل (٢٠٠٦) . مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، مجلد ٢ (العدد٣ ) .

٢٤- النوايسة ، محمد ( ٢٠٠٦ ) . العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، مجلد ٢ ( عدد ٣ ) .

٢٥- المغيولي ، محمد ( ٢٠٠٤ ) . جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة و المراجعة في المملكة ، مجلة التجارة و التمويل ، ومجلد الأول ( العدد الأول ) .

٢٦- جمعة ، أحمد (٢٠٠٦) . مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي و تأثيرها على دور المدقق ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، مجلد ١٣، (العدد ١).

٢٧- دهمش ، نعيم ( ٢٠٠٢ ) . كتابة تقرير المدقق الداخلي ، مجلة المدقق جمعية المحاسبين القانونين الأردنيين ، ( العدد ٤٨ ) .

٢٨- دهمش ، نعيم ( ١٩٨٦ ) . تدقيق و تقييم كفاءة الأداء و فعالية المشاريع الأنمائية في الدول النامية ، مجلة دراسات ، مجلد ١٢ ، ( العدد ٥ ) .

٢٩- دحدوح ، حسين ( ٢٠٠٧ ) . دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سوريا ، أربد للبحوث و الدراسات ، مجلد ١١ ، ( عدد ١ ) .

٣٠- ذنيبات ، علي ( ٢٠٠٨ ) . مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية ، مجلة دراسات ، مجلد ٣٥ ، ( العدد ٢ ) .

٣١- فوزي ، سميحة ( ٢٠٠٣ ) . تقييم مبادىء حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية ، ندوة حول دور المحاسب في الحوكمة ، ورقة بحثية رقم (٨٢ ) .

٣٢- عيسى ، سمير كامل ( ٢٠٠٨ ) . العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات ، مجلة كلية التجارة و البحوث العلمية ، مجلد ٤٥، ( عدد ١ ) .

### ح- مصادر الانترنت

٣٣- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ( ٢٠٠٤ ) مشروع معايير المراجعة الداخلية و قواعد السلوك المهني : www.Socpa.org.sa .

٣٤- هيئة الأوراق المالية ، ( ٢٠٠٨ ) نشرة مركز إيداع الأوراق المالية للشركات المساهمة العامة ، عمان الأردن .http://www.ase.com.jo/ bulleetin / yearly /arabic_ 2007.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abbott , L , parker , S , Cary , P and Rama , D ( 2007) . Corporate Goverance , audit Quality , and the Sarbanes - Oxley Act: evidence form

internal audit outsourcing . Accounting Review, (82) ,803-835.

- Ahlawat , S and Lowe , J (2004) . An examination of internal auditor objectivity in house versus outsourcing . A Journal of Practice and Theory,( 23) ,147-158.

-Abdalla , R ( 2009). Factors Affecting Audit Quality in the Jordanian Corporations : An empirical study , yarmouk university , Jordan .

- Aldhizer , G , James , D and Daler , M ( 2003 ) . Internal Audit Outsourcing . The CPA Journal , (73 ) ,38-44.

- Carey , P, Subramanian , N. And Ching K ( 2006) . Internal audit outsourcing in Australia , Accounting and Finance , (46),11-30.

- Caplan , D and Janvrin , D and Kurtonbach , J ( 2007 ) . Internal Audit Outsourcing : An analysis of Self - Regulation By The accounting Profession Accounting Regulation , (19) ,3-34.

- Curtis , V ( 1992 ) . Evaluation Outsourcing Of Internal Auditing . Manaement Accounting , (73 ) , 44-54.

- Dixon , G and Goodall , G ( 2007 ) . The Quality Assurance Review Is Your internal Audit Function Effective , ( 22) 217-250.

- Figg , J ( 2000). outsourcing A Runway Train internal auditor , Jun , The Institute of internal auditors .

- Fitzpatrick , G ( 2001) . Outsourcing Internal Audit , internal Auditor . www.deloit .com /dtt/cda/doc/content .

- Fogarty , J and kalbers , P ( 2000 ). Empirical Evaluation of the interpersonal & Organizational Correlates of Professionalism in reseach ( 30) ,125-136.

- Gramling , A and Vandervede , S ( 2006 ) . Assessing internal Audit Quality . internal Auditing , ( 21) .

- Gleim , I & Dale , L (2007) . CIA Review , thirteen Edition , USA university station Gainesville Florida .

- Gramling , A and Hermanson , D ( 2009 ) . Internal Audit Quality : Would We Know IT If We Saw IT , Internal Auditing , ( 24), 125-133.

- Gleim , I & Dale , L (2005) . CIA Review , thirteen Edition , USA university station Gainesville Florida .

-Gil , C ( 1991 ) . Outsourcing The Internal Auditing Function , The internal Auditor, ( 20 ), 34-41.

- Guy , M , Alderman ,C and Winters , J . Auditing ( 1999). Auditing and Assurance Services : A Systematic Approach second Edition , Mc Graw – Hill Compaies .

- Jackson , P (1996) . Guidance on Assessing Control The COCO principles , the candian institute of chartered accountants .

- Lowe , J , Geiger , A and Pany , K (1999) . The effects of internal audit outsourcing on perspecived external auditor independence . A journal of practice , (18) ,7-26.

- Lindseth , O ( 2001 ) . Profession & Professionalism Among Teachers

Revisited : Could Profession and Professionalism be useful Concepts in the study of teachers and Teaching , Stockhold Institute of Education, stockholm , Sweden .

- Mutchler , J (2003) . Independence and objectivity : A Frame work For Research opportanities in internal auditing , the institute of internal auditors ,www.theiia.org .

- Pickett , S and Viuten, G ( 2000) . The internal Auditing Handbook .first edition , england , John wiey and sons .

- Romany M , Steinbart , P and Cushing , B ( 1997 ) . Accounting information systems , Seveth Edition , Addison –wesely – Publishing company , united state of American .

-Prawitt , D , Simith , J and Wood , D ( 2009) .Internal Auditing Quality and Earning management. The Accounting Review , (84) . 1255- 1280 .

- Steven ,G, Douglas , B And David , W (2008) . Internal audit sourcing arrangement and the external auditor Reliance Decision , (25) ,215-235.

- Swanger , S and Chewing , E ( 2001 ) . The Effect of internal Audit Outsourcing On Financial Analyists Perception of external Auditor independence . A Journal of practice &Theory, ( 20) , 115-128.

- Savcuk , O , (2007) . internal Audit efficiency evaluation princicples , Journal of Business economics and mangement (4).

- Schneider , Amold ( 2008 ) . Outsourcing internal Auditing , Internal Auditing , ( 23) , 275-284.

- The Institute of Internal Auditors , ( 2004 ) . International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing , Dec 2003 , www.Theiia.org .

- The Institute of Internal Auditors , ( 1978 ) . International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing , Oct 1978 , www.Theiia.org .

- The Institute of Internal Auditors , ( 1971 ) . International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing , Dec 1971 , www.Theiia.org .

- Victor , B ( 1960) . The internal auditor joint the management team , reading in auditing , Cincinnati .Ohio .South – western.

- Zalewski , J ( 2007 ) . Discretion , Control And Proffessional Careers With Outsourcing Companies , Internal Auditing, ( 12) . .

# الملاحق

## ملحق (١)

**بسم الله الرحمن الرحيم**

جامعة جدارا

كلية الدراسات الاقتصادية و الإدارية

قسم المحاسبة

**إلى السادة المحترمين : المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين .**

**تحية طيبة و بعد ...**

يقوم الباحث بإعداد رسالة الماجستير في تخصص المحاسبة بعنوان ( **أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان** ) ، و ذلك بإشراف الأستاذ الدكتور حسين دحدوح ، بهدف التعرف على أثر تقديم خدمة التدقيق من جهات خارجية في جودته ، و قد تم تصميم هذه الاستبانة لجمع المعلومات اللازمة لمعرفة هذا الأثر .

راجياً التكرم منكم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بوضع علامة ( X ) عند الدرجه التي تعبر عن رأيك مقابل كل فقرة من أسئلة الاستبانة مؤكدين لكم بأن كل ما يرد فيها و من خلالها سوف يحاط بالسرية التامة ، و لن يستخدم إلا لغايات البحث العلمي فقط .

**و تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير**

الباحث :

خالد وجيه صادق دردس

E-mail: kwsd_acc@hotmail.com

## القسم الأول : البيانات الديموغرافية

**أ- الجنس :**

☐ ذكر ☐ أنثى

**ب- العمر :**

☐ أقل من ٢٥ سنة ☐ من ٢٥ و أقل من ٣٥ سنة

☐ من ٣٥ و أقل من ٤٥ سنة ☐ ٤٥ سنة و أكثر

**ج- المؤهل العلمي :**

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير

☐ دكتوراه ☐ أخرى ( أذكرها ) .......

**د- التخصص العلمي :**

☐ محاسبة ☐ اقتصاد

☐ مالية و مصرفية ☐ أخرى ( أذكرها ) .......

**ه- المسمى الوظيفي :**

☐ مدقق داخلي ☐ مدقق خارجي

**و- الخبرة العملية :**

☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥ و أقل من ١٠ سنوات

☐ من ١٠ و أقل من ١٥ سنة ☐ من ١٥ سنة و أكثر

**ز- الشهادات المهنية ( إن وجد ) :**

☐ CPA ☐ CIA

☐ JCPA ☐ أخرى أذكرها .....

**القسم الثاني : بيان متغيرات الدراسة**

**يرجى وضع إشارة ( X ) في المكان الذي يعبر عن وجهة نظرك .**

**السؤال الرئيسي : هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان ؟**

**المجال الأول : هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية في استقلالية التدقيق الداخلي ؟**

| الرقم | السؤال | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تستند الجهات الخارجية إلى دليل تفصيلي لطبيعة خدمة التدقيق التي ستقدمها لشركة العميل . | | | | | |
| ٢ | تختار الجهات الخارجية الميادين ، و الانشطة و السياسات الادارية الواجب فحصها من تلقاء نفسها . | | | | | |
| ٣ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم القيام بالمهام الإدارية ، و الوظائف التنفيذية لشركة العميل. | | | | | |
| ٤ | تحرص الجهات الخارجية على فصل أعمال التدقيق عن أية خدمات أخرى تقوم بها . | | | | | |
| ٥ | يوجد فصل بين موظفي العميل ( موظفي الشركة ) ، و موظفي الجهة الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي . | | | | | |
| ٦ | تناقش الجهات الخارجية نتائج أعمالها مع الإدارة العليا في الشركة . | | | | | |
| ٧ | تختار الجهات الخارجية بكل حرية أساليب و إجراءات التدقيق ، و نطاق عملها . | | | | | |
| ٨ | تحرص الجهات الخارجية على عدم وجود علاقات شخصية بينها و بين الإدارات التنفيذية لدى العميل . | | | | | |
| ٩ | تتناسب قيمة الأتعاب التي تحصل عليها الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم الخدمة. | | | | | |

| الرقم | السؤال | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٠ | تنسق الجهات الخارجية عملها مع لجنة التدقيق في شركة العميل . | | | | | |
| ١١ | تتجنب الجهات الخارجية تدريب العاملين في شركة العميل . | | | | | |
| ١٢ | تحرص الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي على عدم المساعدة في تصميم النظم الداخلية للعميل . | | | | | |
| ١٣ | تبتعد الجهات الخارجية عن تقديم خدمات استشارية لإدارات الشركة غير خدمة التدقيق الداخلي . | | | | | |
| ١٤ | تتجنب الجهات الخارجية تقديم خدمات استشارية ضريبية لشركة العميل . | | | | | |
| ١٥ | تناقش الجهات الخارجية خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق . | | | | | |
| ١٦ | تستخدم الجهات الخارجية الأسلوب الذي تراه مناسباً في اختيار العينات التي سيتم تدقيقها . | | | | | |
| ١٧ | تفصل الجهات الخارجية بين الانشطة التوكيدية ، و الأنشطة الاستشارية أثناء تقديم خدمة التدقيق لشركة العميل . | | | | | |
| ١٨ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم وجود علاقة شخصية ، أو صلة قرابة ، أو علاقات عمل بينها و بين موظفي العميل . | | | | | |

**المجال الثاني : هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية في موضوعية التدقيق الداخلي ؟**

| الرقم | السؤال | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تنفذ الجهات الخارجية أعمالها بالالتزام بالشك المهني أثناء تقديم الخدمة . | | | | | |
| ٢ | تقدم الجهات الخارجية عملها بدون تحديد احكام مهنية مسبقة عن مركز العمل لدى شركة العميل . | | | | | |
| ٣ | تقدم الجهات الخارجية خدمة التدقيق من خلال فريق عمل متكامل . | | | | | |
| ٤ | تقوم الجهات الخارجية باستبدال فريق العمل لدى العميل بين كل فترة و اخرى . | | | | | |
| ٥ | تحرص الجهات الخارجية على عدم التأثر بالشائعات لدى العميل عند تقديم خدمة التدقيق الداخلي . | | | | | |
| ٦ | تعرض الجهات الخارجية النتائج التي توصلت اليها أثناء عملها بشكل موضوعي. | | | | | |
| ٧ | تلتزم الجهات الخارجية بالحياد أثناء قيامها بجمع الأدلة ، و القرائن أثناء تقديم خدمة التدقيق . | | | | | |
| ٨ | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن المخالفات العامة التي تقوم بها إدارة العميل الى لجنة التدقيق . | | | | | |
| ٩ | تبلغ الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي عن الممارسات الخاطئة في المبادئ و المعايير المحاسبية المتبعة الى لجنة التدقيق . | | | | | |
| ١٠ | تلتزم الجهات الخارجية بعدم الحصول على حوافز و خصومات من شركة العميل . | | | | | |

**المجال الثالث : هل يؤثر التأهيل العلمي و العملي ( الأهلية ) للجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي في التدقيق الداخلي ؟**

| الرقم | السؤال | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تتوفر في الجهات الخارجية المقدمة لخدمة التدقيق الداخلي الكوادر المؤهلة علمياً و عملياً . | | | | | |
| ٢ | تتيح الجهات الخارجية الفرص لكوادرها لمتابعة التعليم المستمر . | | | | | |
| ٣ | تتبع الجهات الخارجية سياسة تعين الكوادر الحاصلة على الشهادات الأكاديمية في المحاسبة . | | | | | |
| ٤ | تحفز الجهات الخارجية كوادرها للحصول على الشهادات المهنية المتخصصة في مجال التدقيق . | | | | | |
| ٥ | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمعايير المهنية و قواعد السلوك المهني للتدقيق . | | | | | |
| ٦ | تتمتع الجهات الخارجية بالمعرفة الوافية بالمبادئ المحاسبية ، و معايير التقارير المالية الدولية . | | | | | |
| ٧ | تستخدم الجهات الخارجية تقنيات المعلومات و الآليات اللازمة لأداء خدمة التدقيق . | | | | | |

**المجال الرابع : هل يؤثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من قبل جهات خارجية في الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي ؟**

| الرقم | السؤال | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تحافظ الجهات الخارجية على التأهيل الفني لكوادرها عن طريق التدريب المستمر . | | | | | |
| ٢ | تعقد الجهات الخارجية لكوادرها برامج ، و دورات تدريب ، و تقوم بتطويرها بشكل مستمر . | | | | | |

| الرقم | السؤال | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٣ | تجيد الجهات الخارجية التعامل مع التقنيات المعاصرة في مجال التدقيق الداخلي . | | | | | |
| ٤ | تعمل الجهات الخارجية وفق برامج عمل تتمتع بالدقة و الكفاية . | | | | | |
| ٥ | تمتلك الجهات الخارجية مهارات الاتصال مع الأفراد ( موظفي العميل ) . | | | | | |
| ٦ | تحرص الجهات الخارجية على تنويع الخبرة العمليه في مجال التدقيق الداخلي . | | | | | |
| ٧ | تتمتع الجهات الخارجية بالإلمام الكافي بطبيعة نشاط و صناعة العميل . | | | | | |
| ٨ | تعمل الجهات الخارجية بأحدث الأساليب الفنية ، و السلوكية في تنفيذ عمليات التدقيق . | | | | | |
| ٩ | توزع الجهات الخارجية كوادرها حسب حجم و درجة تعقيد خدمة التدقيق و نوعيتها . | | | | | |
| ١٠ | توفر الجهات الخارجية الإرشاد و التوجيه لكوادرها أثناء تأدية الخدمة . | | | | | |
| ١١ | تلتزم الجهات الخارجية بحضور الندوات ، و المؤتمرات في مجال التدقيق . | | | | | |
| ١٢ | تحرص الجهات الخارجية على متابعة النشرات ، و الدوريات العلمية المرتبطة بمجال التدقيق . | | | | | |

**شكراً لحسن تعاونكم**

# ملحق (٢)

## قائمة أسماء محكمي أداة الدراسة

| جهة العمل | التخصص | الاسم | التسلسل |
|---|---|---|---|
| جامعة جدارا | محاسبة | أ.د حسين يوسف القاضي | ١ |
| جامعة جدارا | محاسبة | أ.د رشا حمادة | ٢ |
| جامعة العلوم التطبيقية | محاسبة | د . كريمة علي الجوهري | ٣ |
| جامعة اليرموك | محاسبة | أ.د أحمد العمري | ٤ |
| جامعة اليرموك | محاسبة | د. عبير فايز الخوري | ٥ |
| جامعة البترا | محاسبة | د. جمال علي الطرايرة | ٦ |
| جامعة البترا | محاسبة | د. بسام معالي | ٧ |
| جامعة عمان الأهلية | محاسبة | د. محمد نديم دباغية | ٨ |
| جامعة عمان الأهلية | محاسبة | د. محمد عثمان البطمة | ٩ |
| جامعة آل البيت | محاسبة | د. محمد ياسين رحاحلة | ١٠ |
| جامعة آل البيت | محاسبة | د .سيف عيد الشبيل | ١١ |
| مكتب ماجودي لتدقيق الحسابات | مدقق خارجي | إبراهيم عبد الفتاح الحجار | ١٢ |